

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Landasan Teori

2.1.1.1 *Agency Theory*

Teori keagenan merupakan dasar teori yang digunakan suatu perusahaan dalam menjalankan praktik bisnis perusahaan. Teori keagenan digunakan untuk menjelaskan hubungan antara pemilik (agen) dan pemegang saham (principal) yang mempunyai wewenang dalam pengambilan keputusan dengan manajemen yang mengelola kekayaan perusahaan serta menyusun laporan keuangan perusahaan (Jensen dan Meckling, 1976).

Jensen dan Meckling (1976) dalam Amin (2017) menyatakan bahwa hubungan sagensi muncul ketika suatu orang atau lebih (principal) memperkerjakan orang lain (agen) untuk memberikan jasa, kemudian mendelegasikan wewenang dalam pengambilan keputusan. Pada saat pemegang saham menunjuk manajer (agen) sebagai pengelola dan pengambil keputusan bagi perusahaan, saat itulah hubungan keagenan muncul. Teori agensi yang berkembang mulai dari Jensen dan Meckling mengacu pada pemenuhan tujuan utama dari manajemen keuangan yaitu memaksimalkan kekayaan pemegang saham. Maksimalisasi kekayaan ini dilakukan oleh manajemen dalam meningkatkan kekayaan pemegang saham menimbulkan apa yang disebut dengan masalah keagenan

2.1.1.2 Signalling Theory

Teori signaling menyatakan bahwa perusahaan yang berkualitas baik dengan sengaja akan memberikan sinyal pada pasar, dengan demikian pasar diharapkan dapat membedakan perusahaan yang berkualitas baik dan buruk. Agar sinyal tersebut efektif, maka harus dapat ditangkap pasar dan dipersepsikan baik, serta tidak mudah ditiru oleh perusahaan yang berkualitas buruk (Wijaya, 2012 dalam Dewangga, 2015).

2.1.1.3 Attribution Theory

Teori atribusi menyatakan bahwa perilaku seseorang dalam melakukan tugas atau suatu hal dapat dipengaruhi oleh suatu hal. Pengaruh tersebut merupakan pengaruh yang berasal dari faktor internal dan faktor eksternal (Safi'i dan Jayanto, 2015). Ketika seorang auditor mengambil suatu *judgment* akan memperhatikan beberapa hal bukan hanya pada temuan-temuan yang ada. Faktor internal merupakan faktor yang ada dalam seorang auditor yang berpengaruh terhadap pemberian suatu respon atau penilaian terhadap sesuatu (Putri dan Laksito, 2013). Sikap profesionalisme diperlukan seorang auditor agar tidak melanggar peraturan serta melaksanakan tugas sesuai dengan aturan yang berlaku ketika seorang auditor berhadapan dengan hal yang menguntungkan atau merugikan auditor tersebut.

Faktor eksternal juga mempunyai pengaruh terhadap auditor dalam melakukan suatu *judgment*. Faktor eksternal yang mempengaruhi auditor yaitu kompleksitas tugas serta tekanan ketaatan. Seorang auditor menghadapi beberapa tugas yang itu kompleks serta tingkat kesulitan yang berbeda-beda. Tekanan

ketaatan berupa tekanan dari instansi serta tekanan dari atasan juga bisa mempengaruhi *judgment* auditor.

2.1.2 Audit

Menurut **Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens (2010:4)**. Definisi audit adalah sebagai berikut:

“Auditing is 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 and independent person”.

Pernyataan di atas mendefinisikan audit sebagai suatu proses pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Menurut **Soekrisno, Agoes (2012:3)**, dalam “Auditing” (Audit Akuntan Oleh Kantor Akuntan Publik)” pengertian auditing adalah sebagai berikut:

”Auditing adalah suatu audit yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Sedangkan menurut **Mulyadi (2013:9)** definisi auditing secara umum adalah:

”Auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Berdasarkan definisi-definisi auditing di atas dapat disimpulkan beberapa hal penting terkait dengan auditing, dimana yang diaudit atau diperiksa adalah laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuannya. Pemeriksaan dilakukan secara kritis dan sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi kegiatan dan peristiwa ekonomi. Pemeriksaan dilakukan oleh pihak yang berkompeten dan independen yaitu akuntan publik. Hasil dari pemeriksaan tersebut dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa agar dapat memberikan informasi yang dapat dimanfaatkan oleh para pemakai laporan keuangan.

2.1.2.1 Tujuan Audit

Menurut **Arens, Alvin A. (2012:104)** berdasarkan seksi PSA 02 (SA 110) menyatakan:

“Tujuan umum audit atas laporan keuangan oleh auditor independen merupakan pemberian opini atas kewajaran dimana laporan tersebut telah disajikan secara wajar, dalam segala hal yang material,

posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas, sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia”.

Jika auditor yakin bahwa laporan tidak disajikan secara wajar atau tidak mampu menarik kesimpulan dikarenakan bahan bukti yang tidak memadai, maka auditor bertanggung jawab untuk menginformasikan kepada pengguna laporan keuangan melalui laporan auditnya.

2.1.2.2 Laporan Auditor

Laporan auditor adalah media formal yang digunakan oleh auditor dalam mengkomunikasikan kepada pihak yang berkepentingan tentang kesimpulan atas laporan keuangan yang diaudit. Dalam menerbitkan laporan audit, auditor harus memenuhi empat standar pelaporan yang ditetapkan dalam standar auditing yang berlaku umum (**Boynton, William C. 2002:73**).

1. Laporan Standar Suatu laporan standar merupakan laporan lazim diterbitkan. Laporan ini memuat pendapat wajar tanpa pengecualian (unqualified opinion) yang menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas entitas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Kesimpulan ini hanya akan dinyatakan bila auditor telah membentuk pendapat berdasarkan audit yang dilaksanakan sesuai GAAS. Penyimpangan dari laporan standar tergolong dalam salah satu dari dua kategori berikut :
 - a. Laporan standar dengan bahasa penjas

Jenis laporan ini paragraf pendapat tetap menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian, karena laporan keuangan sesuai dengan GAAP. Namun terdapat beberapa kondisi yang mengharuskan auditor menambahkan paragraf penjas atau bahasa penjelasan lain pada laporan standar. Sebagai contoh, bila entitas memilih untuk mengubah prinsip-prinsip akuntansi, misalnya perubahan metode penyusutan, maka pedoman yang harus diikuti adalah APB Opinion No. 20, yang mengharuskan entitas memberikan alasan perubahan tersebut, menerapkan metode akuntansi yang tepat untuk jenis perubahan khusus tersebut, serta membuat pengungkapan yang sesuai dalam catatan kaki.

b. Jenis-jenis pendapat lain

Kategori kedua penyimpangan dari laporan standar adalah apabila terjadi salah satu kondisi berikut ini : Laporan standar mengandung penyimpangan yang material dari GAAP.

Auditor tidak mampu mendapatkan bukti kompeten yang cukup berkenaan dengan satu atau lebih asersi manajemen, sehingga tidak memiliki dasar yang memadai untuk memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan secara keseluruhan. Dalam hal ini auditor akan menyatakan salah satu jenis pendapat berikut ini:

a. Pendapat wajar dengan pengecualian

b. Pendapat tidak wajar

c. Menolak memberikan pendapat

2. Laporan Pertanggung Jawaban Manajemen

Disebutkan bahwa manajemen bertanggung jawab untuk menyusun laporan keuangan sedangkan auditor bertanggung jawab untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Auditor menekankan adanya pembagian tanggung jawab tersebut pada paragraf pendahuluan laporan standar auditor.

Hal – hal yang perlu dipertimbangkan oleh auditor dalam mengeluarkan laporan auditnya terhadap laporan keuangan dan kelangsungan hidup perusahaannya antara lain (**Agoes, Sukrisno, 2012:87**) :

1. Kewajiban auditor untuk memberikan saran bagi kliennya dalam mengungkapkan dampak kondisi ekonomi tersebut (jika ada) terhadap kemampuan entitas di dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.
2. Pengungkapan peristiwa kemudian yang mungkin timbul sebagai akibat dari ekonomi tersebut.

Modifikasi laporan auditor bentuk baku jika memburuknya kondisi ekonomi tersebut berdampak terhadap kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya.

2.1.2.3 Laporan Keuangan

Pada setiap akhir usaha, setiap perusahaan atau lembaga menyusun laporan keuangan yang selanjutnya dilaporkan kepada pihak-pihak yang

berkepentingan. Berikut ini beberapa pengertian laporan keuangan yang penulis kutip dari beberapa sumber:

Menurut Kasmir (2014:7), laporan keuangan adalah laporan yang menunjukkan kondisi keuangan perusahaan pada saat ini atau dalam suatu periode tertentu.

Menurut Fahmi (2012:3) definisi laporan keuangan adalah suatu informasi yang menggambarkan kondisi keuangan suatu perusahaan, dan lebih jauh informasi tersebut dapat dijadikan sebagai gambaran kinerja keuangan perusahaan tersebut.

Informasi keuangan harus disajikan dengan menggunakan asumsi-asumsi. Dalam ilmu ekonomi dikenal dengan asumsi *ceteris paribus* atau asumsi yang menyebutkan faktor-faktor lain tidak berubah sehingga akan diperoleh hasil tertentu. Teori akuntansi juga menyebutkan bahwa laporan keuangan sebagai suatu informasi harus disusun dengan menggunakan beberapa asumsi yang mendasari yaitu (Purba, Marisi P. 2009:19) :

1. Periode akuntansi
2. Unit moneter
3. Going concern
4. Entitas terpisah

Laporan keuangan adalah asersi atau pernyataan tentang kinerja dan posisi keuangan yang disusun dalam satuan unit moneter (dalam Rupiah) untuk masa

waktu tertentu biasa disebut dengan satu periode akuntansi oleh pihak pengelola entitas tersebut (Purba, Marisi P. 2009:20).

Ketika laporan keuangan dibuat sesuai dengan kerangka penyajian yang wajar (fair presentation), evaluasi yang diwajibkan juga termasuk apakah laporan keuangan memenuhi syarat penyajian yang wajar akan meliputi pertimbangan mengenai (Tuanakotta, Theodorus M. 2013:513) :

- a. Presentasi, struktur, dan isi secara keseluruhan dari laporan keuangan dan
- b. Apakah laporan keuangan termasuk catatan (atas laporan keuangan) mencerminkan transaksi dan peristiwa yang mendasarinya, dengan cara mencapai penyajian yang wajar.

SPAP.341.12 Alinea 04 (2011) memaparkan auditor harus memperoleh dan mempertimbangkan informasi mengenai rencana manajemen dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas. Jika setelah mempertimbangkan rencana manajemen, auditor tetap menyimpulkan adanya keraguan substansial atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas, maka auditor harus mempertimbangkan dampak terhadap laporan keuangan, termasuk kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangan. Beberapa informasi yang harus dipertimbangkan oleh auditor yang terkait dengan kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangan adalah sebagai berikut :

- a. Kondisi dan peristiwa yang relevan dengan penyebab terjadinya keraguan substansial atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas.
- b. Dampak atas kondisi dan peristiwa tersebut terhadap laporan keuangan.
- c. Evaluasi manajemen atas signifikansi dari kondisi dan peristiwa tersebut, serta faktor-faktor yang dapat mengurangi signifikansi tersebut.
- d. Rencana manajemen untuk menghadapi kondisi dan peristiwa tersebut.
- e. Informasi mengenai pemulihan atau klasifikasi dari jumlah aset yang tercatat, maupun jumlah atau klasifikasi dari liabilitas.

Setelah mempertimbangkan rencana manajemen, auditor menyimpulkan bahwa keraguan substansial atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas telah berkurang, maka auditor harus mempertimbangkan pengungkapan dalam laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen atas kondisi dan peristiwa utama yang pada awalnya menyebabkan auditor meyakini adanya keraguan substansial tersebut.

Pertimbangan auditor atas kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangan harus mencakup dampak atas kondisi dan peristiwa tersebut terhadap laporan keuangan, serta faktor-faktor yang menyebabkan telah berkurangnya keraguan substansial tersebut, termasuk rencana manajemen terkait (SPAP.341.12 Alinea 05 (2011)).

Purba, Marisi P. (2009:21) menjelaskan bahwa Asumsi going concern adalah salah satu asumsi yang dipakai dalam menyusun laporan keuangan sesuai

entitas ekonomi. Asumsi ini mengharuskan entitas ekonomi secara operasional dan keuangan memiliki kemampuan mempertahankan kelangsungan hidupnya atau going concern. Kemampuan mempertahankan kelangsungan hidup adalah salah satu syarat suatu laporan keuangan disusun dengan menggunakan basis akural, yaitu dasar pencatatan transaksi yang dilakukan pada saat terjadinya, bukan pada saat kas atau setara kas diterima atau diberikan. Jika suatu entitas bisnis tidak memiliki kemampuan mempertahankan kelangsungan hidupnya, maka laporan keuangan entitas tersebut wajib disusun berdasarkan asumsi lain yakni likuidasi dan nilai realisasi sebagai basis pencatatan.

2.1.2.4 Opini Audit

Opini audit atas laporan keuangan merupakan salah satu informasi penting yang digunakan oleh para investor untuk memutuskan apakah akan melakukan investasi kepada perusahaan tersebut atau tidak. Secara garis besar ada empat jenis pendapat audit yang diterbitkan oleh auditor (Salemba Empat, 2017:508) yaitu:

a. Pendapat wajar tanpa pengecualian (*Unqualified opinion*)

Pendapat wajar tanpa pengecualian diberikan auditor ketika laporan keuangan disajikan berdasarkan kerangka penyajian wajar, maka evaluasi yang terkait juga mencakup apakah laporan keuangan mencapai penyajian secara wajar. Evaluasi auditor terkait apakah laporan keuangan mencapai penyajian secara mencakup pertimbangan atas seluruh penyajian, struktur, dan isi dari laporan keuangan dan apakah laporan keuangan dan catatan

atas laporan keuangan yang terkait mempresentasikan sejumlah transaksi dan peristiwa yang mendasarinya mendasarinya mencapai penyajian secara wajar

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

Pendapat wajar dengan pengecualian akan diberikan auditor jika: Telah memperoleh kecukupan bukti audit dan yang memadai, sehingga auditor dapat menyimpulkan bahwa salah saji bersifat material, baik untuk masing-masing salah saji maupun salah saji secara keseluruhan, tetapi tidak pervasif terhadap laporan keuangan.

c. Pendapat tidak wajar (*Adverse Opinion*)

Auditor memberikan pendapat tidak wajar ketika auditor menyimpulkan bahwa salah saji yang telah memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai tersebut bersifat material dan pervasif terhadap laporan keuangan, baik untuk masing-masing salah saji maupun salah saji keseluruhan.

d. Pernyataan tidak memberikan pendapat (*Disclaimer of Opinion*)

Auditor akan menolak memberikan opini ketika auditor tidak dapat memperoleh kecukupan bukti audit yang memadai yang menjadi dasar bagi opininya, dan auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan pengaruh dari salah saji yang tidak dapat dideteksi terhadap laporan keuangan dapat bersifat material dan pervasif.

2.1.3 Disclosure Laporan Keuangan

2.1.3.1 Definisi Disclosure

Secara konseptual, pengungkapan (Disclosure) merupakan bagian integral dari pelaporan keuangan. Secara teknis, pengungkapan merupakan langkah akhir dalam proses akuntansi yaitu penyajian informasi dalam bentuk seperangkat penuh statement keuangan.

Suwardjono (2005) mengartikan pengungkapan sebagai berikut :

“Disclosure means supplying information in the financial statement, including the statement themselves, the notes to the statement, and the supplementary disclosures associated with the statement. It does not extend to public or private statement made by management or information provided outside the financial statement.”

Suwardjono (2005) menyebutkan bahwa dalam membatasi pengertian pengungkapan hanya pada hal-hal yang menyangkut pelaporan keuangan. Pengungkapan sering juga dimaknai sebagai penyediaan informasi lebih dari apa yang dapat disampaikan dalam bentuk statement keuangan formal.

2.1.3.2 Tujuan Disclosure Laporan Keuangan

Disclosure dibutuhkan oleh para pengguna untuk lebih memahami informasi yang terkandung dalam laporan keuangan. Laporan keuangan merupakan sumber informasi yang memungkinkan pihak pengguna untuk mengetahui kondisi suatu perusahaan. Informasi yang didapat dari suatu laporan

keuangan perusahaan tergantung pada tingkat pengungkapan (*disclosure*) dari laporan keuangan yang bersangkutan.

Secara umum, tujuan *disclosure* adalah menyajikan informasi yang dipandang perlu untuk mencapai tujuan pelaporan keuangan dan untuk melayani berbagai pihak yang mempunyai kepentingan berbeda-beda (Suwardjono, 2005), diantaranya :

1. Tujuan melindungi

Tujuan melindungi dilandasi oleh gagasan bahwa tidak semua pemakai cukup canggih sehingga pemakai yang perlu dilindungi dengan mengungkapkan informasi yang mereka tidak mungkin memperolehnya atau tidak mungkin mengolah informasi untuk menangkap substansi ekonomik yang melandasi suatu *pos statement* keuangan. Tujuan melindungi biasanya menjadi pertimbangan badan pengawas yang mendapat otoritas untuk melakukan pengawasan terhadap pasar modal (BAPEPAM).

2. Tujuan informatif

Tujuan informatif dilandasi oleh gagasan bahwa pemakai yang dituju sudah jelas dengan tingkat kecanggihan tertentu, dengan demikian, pengungkapan diarahkan untuk menyediakan informasi yang dapat membantu keefektifan pengambilan keputusan pemakai tersebut. Tujuan ini biasanya melandasi penyusunan standar akuntansi untuk menentukan tingkat pengungkapan.

3. Tujuan kebutuhan khusus

Tujuan ini merupakan gabungan dari tujuan perlindungan publik dan tujuan informatif. Apa yang harus diungkapkan kepada publik dibatasi dengan apa yang dipandang bermanfaat bagi pemakai yang dituju sementara untuk tujuan pengawasan, informasi tertentu harus disampaikan kepada badan pengawas berdasarkan peraturan melalui formulir-formulir yang menuntut pengungkapan secara rinci.

Menurut Hendriksen (2002:433) tujuan pengungkapan adalah untuk menyediakan informasi yang signifikan dan relevan kepada para pemakai laporan keuangan untuk membantu mereka mengambil keputusan dengan cara terbaik yang mungkin dengan pembatasan bahwa manfaatnya harus melebihi biayanya. Hal ini agar penyajian mempunyai arti yang dapat dimengerti.

Bagi pihak perusahaan, laporan keuangan merupakan salah satu media utama penyampaian informasi yang mengkomunikasikan kondisi keuangan kepada pemegang saham, kreditur, stakeholders atau calon stakeholders lainnya dan menjadi alat utama bagi para manajer untuk menunjukkan efektifitas pencapaian tugas dan pelaksanaan fungsi pertanggungjawaban dalam organisasi.

2.1.3.3 Tingkat *Disclosure* Laporan Keuangan

Tingkat *disclosure* menurut Hendriksen (2002:432) dibagi menjadi tiga, yaitu

1. Pengungkapan memadai atau cukup (*Adequate*). Pengungkapan memadai adalah tingkat minimum yang harus dipenuhi agar statement keuangan secara keseluruhan tidak menyesatkan untuk kepentingan pengambilan keputusan yang terarah. Pengungkapan ini merupakan pengungkapan yang diwajibkan oleh standard akuntansi yang berlaku.
2. Pengungkapan wajar (*fair*) pengungkapan yang wajar selalu menyiratkan etika yaitu memberikan perlakuan yang sama kepada semua pembaca. Pengungkapan wajar merupakan pengungkapan cukup atau memadai ditambah dengan informasi yang dapat berpengaruh pada kewajaran laporan keuangan.
3. Pengungkapan penuh (*full*) pengungkapan penuh mengacu pada seluruh informasi yang diberikan oleh perusahaan, baik informasi keuangan maupun non keuangan. Pengungkapan penuh tidak hanya meliputi laporan keuangan tapi juga mencakup informasi-informasi lainnya yang diberikan oleh manajemen. Pengungkapan penuh menyiratkan penyajian seluruh informasi yang relevan.

Pengungkapan yang layak memenuhi informasi yang signifikan bagi para investor dan pihak lainnya hendaknya cukup, wajar dan lengkap. tidak ada perbedaan yang nyata diantara konsep-konsep ini jika semuanya dipergunakan dalam konteks yang layak.

Suatu tujuan positif adalah memberikan informasi yang signifikan dan relevan kepada para pemakai laporan keuangan dan membantu mereka dalam pengambilan keputusan dalam cara terbaik yang mungkin bisa dilakukan dengan

syarat bahwa manfaatnya harus melebihi biayanya. Hal ini menyiratkan bahwa informasi yang tidak material atau relevan bisa diabaikan agar penyajiannya ada manfaatnya dan dapat dipahami.

2.1.3.4 Tipe *Disclosure*

Darrough (1993) dalam Simanjuntak dan Widiastuti (2004) mengemukakan ada dua jenis pengungkapan yang berhubungan dengan syarat yang ditetapkan oleh standar, yaitu :

1. Pengungkapan wajib (*mandated disclosure*)

Bagi emiten setelah *go public* pengungkapan wajib merupakan pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku. Pengungkapan wajib setelah *go public* dapat terjadi selama perusahaan masih merupakan perseroan terbuka (UU No. 8/PM/1995).

2. Pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*)

Pengungkapan sukarela adalah bentuk pengungkapan melebihi yang diwajibkan oleh peraturan pemerintah. Pengungkapan sukarela merupakan pengungkapan yang memberi kebebasan manajemen untuk menentukan serta memelihara jenis informasi baik yang bersifat finansial atau non finansial (Suripto, 1999)

Untuk dapat mengukur tingkat kelengkapan pengungkapan laporan keuangan menggunakan rumus sebagai berikut :

$$\text{Indeks Wallace} : \frac{n}{k} \times 100\%$$

Keterangan:

n : jumlah butir yang diungkap oleh perusahaan

k : jumlah butir yang seharusnya diungkap

2.1.4 *Audit Delay*

Audit merupakan suatu proses mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan (Adisti, 2014). *Audit delay* menunjukkan lamanya penyelesaian audit (Lianto dan Kusuma, 2010). Menurut Dyer and McHugh (1975:206) dalam penelitian Astina dan Wirakusuma (2013) *audit delay* adalah lamanya waktu penyelesaian audit dari akhir tahun fiskal perusahaan sampai tanggal laporan audit dikeluarkan. Ketentuan tentang publikasi laporan keuangan sesuai dengan lampiran Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan NOMOR 29 /POJK.04/2016, Pasal 7 ayat (1) menyatakan bahwa Emiten atau Perusahaan Publik wajib menyampaikan laporan tahunan kepada Otoritas Jasa Keuangan paling lambat pada akhir bulan keempat setelah tahun buku berakhir. Emiten atau perusahaan yang tidak menyampaikan laporan keuangan dengan tepat waktu kepada Bapepam akan dikenakan sanksi atau denda administrasi.

$$\text{Audit Delay} = \text{Laporan Auditor} - \text{Laporan Keuangan Tahunan}$$

Audit delay adalah lamanya waktu penyelesaian audit yang diukur dari tanggal penutupan tahun buku hingga tanggal diterbitkannya laporan audit

(Halim,2000) dalam Bustamam dan Kemal (2010: 112). Utami (2006) juga mengemukakan pengertian audit delay yaitu lamanya waktu penyelesaian audit terhitung mulai dari tanggal penutupan tahun buku sampai dengan tanggal diterbitkannya laporan audit tersebut.

Arens, Elder, dan Basley dalam buku *Jasa Audit dan Assurance* dengan ahli bahasa Amir Abadi Jusuf (2011:152) menyatakan dalam pengauditan atas laporan keuangan, klien biasanya menginginkan pengauditan diselesaikan dalam satu sampe tiga bulan setelah penutupan periode pembukuan. Bapepam baru-baru ini mengharuskan perusahaan-perusahaan publik melaporkan laporan keuangan yang telah diaudit kepada Bapepam-LK 3 (tiga) bulan setelah tahun buku berakhir.

Audit delay merupakan perbedaan waktu antara tanggal laporan keuangan dengan tanggal publikasi laporan keuangan audited pada BEI , audit delay diukur dari jumlah hari antara tanggal laporan keuangan sampai tanggal dipublikasikannya laporan keuangan di BEI. (Kusumawardani, 2013).

Sedangkan, Wiwik utami dalam (Saemargani, 2015) menjelaskan bahwa Audit delay adalah lamanya waktu penyelesaian audit yang diukur dari tanggal penutupan buku sampai tanggal diselesaikannya laporan audit independen.

Lamanya waktu penyelesaian audit terhitung mulai dari tanggal penutupan tahun buku sampai dengan tanggal diterbitkannya laporan audit disebut audit lag atau audit delay. (Mujiyanto, 2011 dalam Azhari, 2014).

Menurut peraturan BAPEPAM dalam peraturan NOMOR 29 /POJK.04/2016, Pasal 7 ayat (1) menyatakan bahwa Emiten atau Perusahaan Publik wajib menyampaikan laporan tahunan kepada Otoritas Jasa Keuangan paling lambat pada akhir bulan keempat setelah tahun buku berakhir.

Bersadarkan definisi diatas, dapat disimpulkan bahwa *audit delay* adalah lamanya waktu penyelesaian audit dari akhir tahun fiskal perusahaan sampai tanggal laporan audit dikeluarkan.

2.1.5 Opini Audit *Going Concern*

Opini going concern merupakan opini audit yang dikeluarkan oleh auditor untuk memastikan apakah perusahaan dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya (SPAP, 2011). Gray dan Manson (2000) menyatakan bahwa going concern merupakan salah satu konsep yang mendasari pelaporan keuangan. Going concern dipakai sebagai asumsi dalam pelaporan keuangan sepanjang tidak terbukti adanya informasi yang menunjukkan hal berlawanan (*contrary information*). Informasi yang secara signifikan dianggap berlawanan dengan asumsi kelangsungan hidup satuan usaha biasanya berhubungan dengan ketidakmampuan satuan usaha dalam memenuhi kewajiban pada saat jatuh tempo, tanpa melakukan penjualan sebagian besar aktiva pada pihak luar melalui bisnis biasa, restrukturisasi utang, perbaikan operasi yang dipaksakan dari luar, dan kegiatan serupa.

Terdapat beberapa faktor yang menimbulkan ketidakpastian mengenai kelangsungan hidup perusahaan antara lain (SPAP, 2011 Seksi 341):

- a. Kerugian usaha yang besar secara berulang atau kekurangan modal kerja.
- b. Ketidakmampuan perusahaan untuk membayar kewajibannya pada saat jatuh tempo dalam jangka pendek.
- c. Kehilangan pelanggan utama, terjadinya bencana yang tidak diasuransikan, seperti gempa bumi atau banjir atau masalah perburuhan yang tidak biasa.
- d. Perkara pengadilan, gugatan hukum atau masalah serupa yang sudah terjadi dan dapat membahayakan kemampuan perusahaan untuk beroperasi.

Evaluasi terhadap kelangsungan usaha perusahaan ini meliputi (SA seksi 341) :

1. Auditor mempertimbangkan apakah seluruh hasil prosedur yang dilaksanakan menunjukkan adanya kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas (tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit). Mungkin diperlukan informasi tambahan mengenai kondisi dan peristiwa beserta bukti-bukti yang mendukung informasi yang mengurangi kesangsian auditor.
2. Jika auditor yakin bahwa terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas, auditor harus:

- a. Memperoleh informasi mengenai rencana manajemen yang ditujukan untuk mengurangi dampak kondisi dan peristiwa tersebut.
 - b. Menentukan apakah kemungkinan bahwa rencana tersebut dapat secara efektif dilaksanakan.
3. Setelah auditor mengevaluasi rencana manajemen, auditor mengambil kesimpulan apakah auditor masih memiliki kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas.

Opini audit *going concern* adalah opini audit modifikasi yang dalam pertimbangan auditor terdapat ketidakmampuan atau ketidakpastian signifikan atas kelangsungan hidup perusahaan dalam menjalankan operasinya. Asumsi *going concern* hanya berlaku bagi teori entitas atau organisasi bermotif laba (Ginting, Suriani dan Linda Suryana ,2014).

Istilah *going concern* dapat diinterpretasikan dalam dua hal, yang pertama adalah *going concern* sebagai konsep dan yang kedua adalah *going concern* sebagai opini audit. Sebagai konsep, istilah *going concern* dapat diinterpretasikan sebagai kekuatan perusahaan mempertahankan kelangsungan usahanya dalam jangka panjang. Sebagai opini audit, perusahaan yang menerima opini *going concern* menunjukkan adanya keraguan dari auditor dalam hal kemampuan perusahaan untuk meneruskan usahanya di masa depan.

Auditor yang memberikan opini *going concern* kepada perusahaan dapat menimbulkan dampak kerugian bagi perusahaan, karena opini audit ini dianggap sebagai berita buruk bagi kelangsungan hidup perusahaan. Namun, diberikannya opini audit *going concern* oleh auditor juga diharapkan agar pihak perusahaan dapat menyelesaikan masalah yang terjadi di perusahaan tersebut, sehingga dapat beroperasi kembali dengan normal. (Fauzan Syahputra, M. Rizal Yahya 2017).

Faktor- Faktor yang mempenaruhi Opini Audit *Going Concern* Seperti yang diungkapkan oleh dalam penelitian Januarti (2008) menyebutkan bahwa:

1. Reputasi Auditor

Auditor bertanggungjawab untuk menyediakan informasi yang berkualitas tinggi yang bermanfaat bagi pengambilan keputusan. Auditor yang bereputasi baik cenderung akan menerbitkan opini audit *going concern* jika klien terdapat masalah berkaitan *going concern* perusahaan.

2. *Auditor Client Tenure*

Auditor client tenure merupakan jumlah tahun dimana KAP melakukan perikatan audit pada perusahaan yang sama. Sekian lama hubungan auditor dengan klien, maka dikhawatirkan semakin rendah pengungkapan atas ketidakmampuan perusahaan dalam menjaga kelangsungan usahanya.

3. *Mandatory Disclosure*

Disclosure adalah pengungkapan atau penjelasan, penerimaan informasi oleh perusahaan. Semakin tinggi tingkat *disclosure* perusahaan, maka

semakin tinggi pula kemungkinan perusahaan menerima opini audit *going concern*.

4. Opini Audit Tahun Sebelumnya

Opini Audit *Going Concern* yang telah diterima auditee pada tahun sebelumnya akan menjadi faktor pertimbangan yang penting bagi auditor dalam mengeluarkan opini audit *going concern* pada tahun berjalan jika kondisi keuangan auditee tidak menunjukkan tanda-tanda perbaikan atau tidak adanya rencana manajemen yang dapat direalisasikan untuk memperbaiki kondisi perusahaan.

Berikut ini beberapa kondisi yang dapat dijadikan dasar pertimbangan dalam pemberian opini audit *going concern* (SPAP PSA No. 30 SA Seksi 341, 2011):

1. *Trend negative*

Sebagai contoh kerugian operasi yang berulang kali terjadi, kekurangan modal kerja, arus kas negative dari kegiatan usaha, rasio keuangan penting yang buruk.

2. Petunjuk lain tentang kemungkinan kesulitan keuangan

Sebagai contoh, kegagalan dalam memenuhi kewajibanutangnya atau perjanjian serupa, penunggakan pembayaran deviden, penolakan oleh pemasok terhadap pengajuan permintaan pembelian kredit biasa,

restruktursasi utang, kebutuhan untuk mencari sumber atau metode pendanaan baru, atau penjualan sebagian besar asset.

3. Masalah intern

Sebagai contoh, pemogokan kerja atau kesulitan hubungan perburuhan yang lain, ketergantungan besar atas sukses proyek tertentu, komitmen jangka panjang yang tidak bersifat ekonomis, kebutuhan untuk secara signifikan memperbaiki operasi.

4. Masalah luar yang telah terjadi

Sebagai contoh, pengaduan gugatan pengadilan, keluarnya undang-undang atau masalah-masalah lain yang kemungkinan membahayakan kemampuan entitas untuk beroperasi, kehilangan *franchise*, lisensi atau paten penting, kehilangan pelanggan atau pemasok utama, kerugian akibat bencana besar seperti gempa bumi, banjir, kekeringan, yang tidak diasuransikan atau diasuransikan, namun dengan pertanggungan yang tidak memadai.

Faktor-faktor yang dapat menimbulkan keraguan besar mengenai kemampuan entitas melanjutkan usahanya secara berkesinambungan, antara lain (Tuanakotta, Theodorus M. 2013: 225) :

1. Kemampuan entitas menghadapi kondisi buruk, entitas kecil dapat bereaksi cepat untuk menyerap peluang baru, tetapi sering kali mempunyai sumber daya terbatas untuk melanjutkan usaha.

2. Tersedianya sumber-sumber pembelanjaan, bank, dan kreditur lain menghentikan pinjaman atau dukungan sama sekali, atau pemilik (atau pihak ketiga yang masih terkait dengan pemilik) menarik dukungan/agunan/jaminan pribadi.
3. Menghadapi perubahan besar seperti kehilangan pemasok utama, pelanggan besar, pegawai penting, lisensi untuk beroperasi, franchise atau perikatan hukum lainnya.

Tahapan proses audit atas kesinambungan usaha (Tuanakotta, Theodorus M. 2013: 219) :

1. Risk Assessment (Penilaian Resiko)
 - a. Pertimbangkan dan tanya kepada manajemen apakah ada peristiwa atau kondisi yang mungkin menimbulkan usahanya sebagai usaha yang berkesinambungan.
 - b. Telaah penilaian yang dilakukan manajemen (*management assessment*) tentang kemungkinan adanya peristiwa atau kondisi tersebut diatas, dan tanggapan atau rencana manajemen menghadapi peristiwa atau kondisi tersebut
 - c. Tetap waspada terhadap peristiwa atau kondisi yang berpotensi mengancam kesinambungan usaha selama berlangsungnya audit.
 - d. Tanya kepada manajemen tentang peristiwa atau kondisi di luar/sesudah periode penilaian yang dilakukan manajemen.
 - e. Pertimbangkan fakta atau informasi tambahan yang masuk secara bertahap (kewaspadaan selama audit berlangsung).

2. *Reporting* (Pelaporan)

a. Tentukan apakah:

- Ketidakpastian material terjadi, berkenaan dengan peristiwa atau kondisi yang diidentifikasi
- Penggunaan asumsi bahwa usaha entitasnya akan berkesinambungan, masih tepat.

b. Apakah laporan keuangan menjelaskan secara utuh “kekhawatiran” akan peristiwa atau kondisi, dan mengungkapkan setiap ketidakpastian yang material.

c. Peroleh representasi manajemen (*management representations*)

Langkah auditor dalam menangani masalah kesinambungan usaha antara lain (Tuanakotta, Theodorus M. 2013:227) :

1) Dapatkan penilaian dan Rencana Manajemen

Jika auditor belum memperolehnya, minta manajemen membuat penilaian terhadap kemampuan entitas melanjutkan usahanya secara berkesinambungan.

2) Evaluasi rencana manajemen

- a. Evaluasi rencana manajemen untuk menanggapi penilaian tentang kesinambungan usaha.
- b. Apakah *outcome* dari rencana tersebut dapat memperbaiki keadaan.
- c. Apakah rencana tersebut *feasible* dalam situasi yang dihadapi.

- d. Berapa andalnya prakiraan laba/ arus kas, dan hal apa yang mendukung asumsi yang digunakan.
- 3) Identifikasi, bahas dan peroleh bukti mengenai faktor lain yang mungkin berdampak terhadap kemampuan kesinambungan usaha entitas, seperti :
 - a. Hasil operasi terakhir, buruk atau sangat buruk.
 - b. Pelanggaran syarat-syarat yang ditetapkan dalam perjanjian kredit.
 - c. Kesulitan keuangan yang diungkapkan dalam pertemuan pimpinan entitas, dan terekam dalam risalah rapat.
 - d. Adanya litigasi/tuntutan hukum dan taksiran mengenai implikasi keuangannya.
 - e. Ada/tidaknya, sah/tidaknya, dan dapat dipaksakan (*enforceability*)/tidaknya pengaturan yang memberikan atau mempertahankan dukungan keuangan dari pihak terkait dan pihak ketiga
 - f. Kemampuan keuangan pihak terkait dan pihak ketiga untuk pendanaan tambahan atau pemberian jaminan.
 - g. Peristiwa kemudian (*subsequent events*) lainnya.
 - h. Indikasi kecurangan seperti *management override*, transaksi fiktif, atau menyembunyian fakta penting yang material.
 - 4) Masih berlanjut (tidak diakhirinya) fasilitas pinjaman dan dengan syarat yang sama.
 - 5) Laporan mengenai tindakan/sanksi yang dijatuhkan regulator.

- 6) Dalam hal penjualan asset, apakah ada dukungan yang cukup? Ada (calon) pembeli.
 - 7) Juga pertimbangan apakah fakta atau informasi tambahan tersedia, sejak tanggal manajemen melaksanakan penilaian.
3. Minta representasi tertulis

Minta representasi tertulis dari manajemen dan jika perlu dari TCWG (*those charged with governance*) tentang rencana mereka untuk tindakan di masa mendatang dan tentang dari rencana tersebut.

Akuntan publik sebagai auditor eksternal harus mampu mengkombinasikan prosedur-prosedur audit untuk memperoleh bukti audit yang memadai yang menunjukkan bahwa asumsi *going concern* masih berlaku. Prosedur-prosedur tersebut dilakukan pada tahapan perencanaan, pekerjaan lapangan dan penyelesaian. Terdapat banyak jenis pengujian yang dapat dilakukan oleh auditor eksternal sebagai alat untuk melakukan pengujian *going concern*. Ada tiga jenis pengujian yang harus dilakukan oleh auditor eksternal (Purba, Marisi P. 2009:85):

1. Prosedur analitik
2. Prosedur pengujian pengawasan internal
3. Prosedu pengujian peristiwa setelah tanggal neraca

Ketiga jenis pengujian tersebut di atas sebaiknya dikombinasikan pada saat dilakukan prosedur audit, sehingga dapat memberikan kesimpulan yang akurat. Prosedur analitik dan pengujian pengawasan intern, sebenarnya ada dalam tahap

perencanaan audit dan pekerjaan lapangan. Dan prosedur pengujian atas peristiwa setelah tanggal neraca dilakukan pada tahap penyelesaian audit (Purba, Marisi P. 2009:86).

Prosedur evaluasi yang dilakukan auditor, pada umumnya meliputi (Tuanakotta, Theodorus M. 2013:225) :

1. Pembahasan dengan manajemen tentang pembelanjaan entitas dalam jangka menengah dan panjang.
2. Menguatkan informasi mengenai niat manajemen dengan pemahaman auditor mengenai entitas dan bukti-bukti dokumentasi.
3. Melihat apakah kewajiban manajemen untuk memperpanjang periode penialainya setidaknya-tidaknya 12 bulan. Ini dapat dicapai melalui pembahasan, bertanya, dan inspeksi dokumen pendukung, dan hasil penilaian auditor apakah semua upaya ini *feasible*. Sebagai contoh, prakiraan tentang penjualan di masa mendatang dapat didukung dengan order penjualan.
4. Menanyakan apakah manajemen tahu tentang peristiwa atau kondisi di luar periode yang diliput oleh penilaian manajemen, yang menimbulkan keraguan besar mengenai kemampuan entitas melanjutkan usahanya secara berkesinambungan.

Salah satu perbedaan yang paling mendasar adalah dalam hal pendekatan yang dilakukan auditor dalam menangani isu *going concern* pada perusahaan kliennya. Standar audit yang dikeluarkan oleh AICPA menggunakan pendekatan

‘aktif’ yang mengharuskan auditor proaktif dalam melakukan evaluasi terhadap ada tidaknya keraguan atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidup. ISA 570 menggunakan pendekatan ‘pasif’, sebab standar tersebut tidak secara eksplisit mengharuskan auditor melakukan evaluasi terhadap ketepatan asumsi *going concern* yang digunakan dalam menyusun laporan keuangan (Purba, Marisi P. 2009:65).

Tuanakotta, Theodorus M. (2013:228) memaparkan tentang kesimpulan auditor dan kewajiban pelaporannya mengenai kesinambungan usaha antara lain :

Tabel 2.1 Kesimpulan Auditor dan Pelaporan Mengenai Kesinambungan Usaha

ISA	PENJELASAN
570..17	<p>Berdasarkan bukti audit yang diperoleh, auditor wajib menyimpulkan apakah menurut pendapat auditor, ada ketidakpastian material terkait peristiwa atau kondisi yang sendiri-sendiri atau bersama dapat menimbulkan keraguan besar mengenai kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya secara berkesinambungan. Ketidakpastian material ada/terjadi jika besaran dari dampak potensial dan kemungkinan terjadinya sedemikian rupa sehingga menurut auditor, harus ada pengungkapan yang tepat mengenai sifat dan implikasi dari ketidakpastian tersebut untuk :</p> <p>a. Dalam hal kerangka pelaporan keuangan dengan</p>

	<p>penyajian wajar, tercapainya penyajian yang wajar (<i>fair presentation</i>) dari laporan keuangan atau</p> <p>b. Dalam hal kerangka pelaporan keuangan dengan kepatuhan, agar laporan keuangan tidak menyesatkan.</p>
570.18	<p>Jika auditor menyimpulkan asumsi usaha berkesinambungan memang tepat dalam situasi tersebut, namun ketidakpastian material, auditor wajib, menentukan apakah laporan keuangan :</p> <p>a. Menjelaskan dengan cukup peristiwa atau kondisi yang menimbulkan keraguan besar mengenai kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya secara berkesinambungan dan rencana manajemen untuk menyelesaikan peristiwa atau kondisi tersebut, dan</p> <p>b. Mengungkapkan dengan jelas adanya ketidakpastian material berkaitan dengan peristiwa atau kondisi yang menimbulkan keraguan besar mengenai kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya secara berkesinambungan dan karenanya entitas mungkin tidak mampu merealisasi aset dan menyelesaikan kewajibannya dalam kegiatan bisnisnya yang normal</p>
570.19	<p>Jika pengungkapan yang cukup sudah dibuat dalam laporan keuangan, auditor wajib memberikan pendapat yang tidak dimodifikasi (pendapat wajar tanpa pengecualian) dan</p>

	<p>mencantumkan alinea penekanan suatu hal (<i>emphasis of matter paragraph</i>) dalam laporan audit untuk :</p> <p>a. Menekankan adanya ketidakpastian material berkaitan dengan peristiwa atau kondisi yang menimbulkan keraguan besar mengenai kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya secara berkesinambungan dan</p> <p>b. Menarik perhatian (pembaca) pada catatan atas laporan keuangan yang mengungkapkan hal-hal yang disyaratkan</p>
570.20	<p>Jika pengungkapan tidak cukup dibuat dalam laporan keuangan, auditor wajib memberikan pendapat wajar dengan pengecualian (WDP) atau pendapat tidak wajar (TW), tergantung mana yang tepat. Auditor wajib menyatakan dalam laporan auditor adanya ketidakpastian material berkaitan dengan peristiwa atau kondisi yang menimbulkan keraguan besar mengenai kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya secara berkesinambungan.</p>
570.21	<p>Jika laporan keuangan dibuat dengan dasar usaha berkesinambungan, yang menurut auditor, penggunaan asumsi usaha berkesinambungan oleh manajemen adalah tidak tepat, wajib memberikan pendapat tidak wajar (TW).</p>
570.22	<p>Jika manajemen tidak bersedia membuat atau memperluas penilaiannya ketika diminta oleh auditor, auditor wajib mempertimbangkan implikasinya terhadap laporan auditor.</p>

570.23	<p>Kecuali jika semua TCWG (<i>those charge with governance</i>) terlibat dalam pengelolaan entitas, auditor wajib mengkomunikasikan dengan TCWG peristiwa atau kondisi yang diidentifikasi menimbulkan keraguan besar mengenai kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya secara berkesinambungan. Komunikasi dengan TCWG itu akan meliputi :</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Apakah peristiwa atau kondisi tersebut merupakan ketidakpastian material b. Apakah asumsi usaha berkesinambungan sudah tepat dalam membuat dan menyajikan laporan keuangan dan c. Kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangan.
570.24	<p>Jika ada penundaan dalam persetujuan mengenai laporan keuangan oleh manajemen atau TCWG (<i>those charge with governance</i>) sesudah tanggal laporan keuangan, auditor wajib menanyakan alasan untuk penundaan tersebut. Jika auditor percaya bahwa penundaan tersebut berkaitan dengan peristiwa atau kondisi dalam penilaian mengenai kesinambungan usaha, auditor wajib melakukan prosedur audit lanjutan, dan juga mempertimbangkan dampaknya terhadap kesimpulan auditor mengenai adanya ketidakpastian material.</p>

Sumber : Tuanakotta, Theodorus M. (2013:228)

2.1.5.1 Penekanan Suatu Hal

Tuanakotta, Theodorus M. (2013:585) memaparkan alinea penekanan suatu hal dimaksudnya untuk menekankan hal-hal penting yang sebenarnya sudah disajikan/diungkapkan dalam laporan keuangan, untuk meningkatkan pemahaman para pemakai laporan keuangan mengenai laporan keuangan itu.

Alinea penekanan suatu hal menunjuk ke hal-hal yang disajikan/diungkapkan dalam laporan keuangan dan bukan substitusi dari *disclosure*. Alinea ini tidak lebih rinci dari yang sudah disajikan dalam laporan keuangan. Auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat bahwa hal tersebut tidak disalah sajian secara material dalam laporan keuangan. Alinea ini mengindikasikan bahwa pendapat auditor tidak dimodifikasi.

Tuanakotta, Theodorus M. (2013:585) mewajibkan auditor dalam hal tertentu memasukkan alinea penekanan suatu hal dalam laporan auditor :

Tabel 2.2. Alinea Penekanan Suatu Hal

ISA	JUDUL DAN TERJEMAHAN JUDUL	ALINEA
210	<i>Agreeing the Terms od Audit Engagement</i> (Menyetujui syarat-syarat dalam Penugasan Audit)	19 (b)
560	<i>Subsequent Events</i> (Peristiwa Kemudian)	12 (b), 16
570	<i>Going Concern</i> (Usaha Berkelanjutan)	19
800	<i>Special Consideration – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Spesial</i>	14

	<i>Purpose Framework</i> (Pertimbangan Khusus – Audit atas Laporan Keuangan yang dibuat sesuai kerangka tujuan khusus)	
--	--	--

Sumber : Tuanakotta, Theodarus M. (2013:585)

Ada dua jenis alinea tambahan (Tuanakotta, Theodorus M. 2013:584)

Tabel 2.3. Jenis Alinea Tambahan

Alinea	Penerapan
Penekanan atas suatu hal (<i>emphasis of matter</i>)	Menarik perhatian pemakai/pembaca laporan keuangan mengenai hal-hal penting dalam laporan keuangan, yang sudah diaungkapkan dalam laporan keuangan. Hal-hal yang disajikan/diungkapkan dalam laporan keuangan begitu penting bagi pemakai/pembaca laporan keuangan dalam memahami laporan keuangan.
Contoh	Ketidakpastian karena litigasi atau tuntutan hukum yang luar biasa atau tindakan regulator, peristiwa kemudian (<i>subsequent events</i>), bencana alam yang sangat besar, dan ketidakpastian lainnya yang signifikan dan penerapan lebih awal (jika diperkenankan) dari suatu standar akuntansi baru.
Hal (atau hal-hal) lain	Hal-hal lain yang penting bagi pemakai/pengguna laporan untuk memahami fungsi audit, tetapi yang tidak

<i>(other matter)</i>	diungkapkan dalam laporan keuangan. Segala hal yang tidak diungkapkan dalam laporan keuangan, yang penting bagi pemakai laporan keuangan untuk memahami audit, tanggung jawab auditor, dan/atau laporan auditor.
Contoh	Tidak dapatnya auditor mengundurkan diri dari penugasan, tanggung jawab tambahan yang diberikan kepada auditor, dan pembatasan dalam penyebaran laporan auditor.

Sumber :Theodorus M. Tuanakotta (2013:584)

Tuanakotta, Theodorus M. (2013:512) menyatakan bahwa kesimpulan untuk merumuskan opini auditor wajib menyimpulkan mengenai apakah auditor telah memperoleh asuransi yang memadai/wajar tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari salah saji yang material, apakah karena kecurangan atau kesalahan. Kesimpulan ini akan memperhitungkan :

- a. Kesimpulan auditor mengenai apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh.
- b. Kesimpulan auditor mengenai apakah salah saji yang belum dikoreksi secara terpisah atau bergabung adalah material.
- c. Evaluasi yang diwajibkan.

Ketentuan utama dalam menggunakan alinea penekanan suatu atas suatu hal antara lain (Tuanakotta, Theodorus M. 2013:585) :

Tabel 2.4. Penggunaan Alinea Penekanan Suatu hal

Kondisi	Komentar
Sudah diungkapkan dengan penuh (<i>full disclosed</i>) dalam laporan keuangan	Alinea penekanan atas suatu hal menunjukkan ke hal-hal yang disajikan/diungkapkan dalam laporan keuangan dan bukan substitusi dari <i>disclosure</i> . Alinea ini tidak lebih rinci dari yang sudah disajikan dalam laporan keuangan.
Tidak ada salah saji yang material	Auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat bahwa hal tersebut tidak disalah sajian secara material dalam laporan keuangan.
Disajikan langsung sesudah pendapat audit	Alinea ini disajikan sesudah alinea yang berisi pendapat auditor, namun sebelum bagian mengenai tanggung jawab pelaporan lainnya. Alinea ini diberi judul “Penekanan atas Suatu Hal” atau judul lain yang tepat
Bukan modifikasi pendapat audit	Alinea ini mengindikasikan bahwa pendapat auditor tidak dimodifikasi.

Sumber : Tuanakotta, Theodorus M. (2013:585)

SPAP 341.14 Alinea 09 (2011) memaparkan auditor menerbitkan laporan auditor yang tidak menyatakan pendapat yang terkait dengan ketidakpastian atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas ketika kedua kondisi dibawah ini terjadi:

- a. Terdapat demikian banyaknya (*pervasive*) dan signifikannya dampak yang potensial terhadap laporan keuangan yang disebabkan oleh beberapa ketidakpastian yang materian yang terkait dengan kemampuan entitas

dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas; dan

- b. Terdapat kemungkinan yang besar (*imminent*) bahwa penyelesaian dari ketidakpastian yang terkait dengan kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas berpotensi menghasilkan penyelesaian yang tidak menguntungkan (*unfavorable outcome*), sehingga laporan keuangan secara keseluruhan menjadi tidak berarti.

SPAP 342.13 Alinea 07 (2011) memaparkan auditor harus mempertimbangkan, mengevaluasi, dan mendokumentasikan seluruh hal dibawah ini dalam kertas kerja auditnya:

- a. Kondisi dan peristiwa yang menyebabkan auditor menyimpulkan adanya keraguan substansial atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas.
- b. Unsur-unsur dalam rencana manajemen yang menurut auditor merupakan unsur-unsur yang signifikan dalam mengatasi dampak yang sangat buruk atas kondisi dan peristiwa tersebut terhadap laporan keuangan.
- c. Prosedur audit yang telah dilakukan dan bukti audit yang diperoleh dalam mengevaluasi unsur-unsur yang signifikan dari rencana manajemen tersebut.
- d. Kesimpulan auditor atas masih terdapat atau telah berkurangnya keraguan substansial atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas.

2.1.6 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.5 Penelitian Terdahulu

No	Penulis	Judul	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan	Persamaan
1	Galan Khalid Imani, Muhammad Rafki Nazar, Eddy Budiono / 2017	Pengaruh <i>Debt Default</i> , <i>Audit Lag</i> , Kondisi Keuangan, dan Opini Audit Tahun Sebelumnya Terhadap Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i>	Variabel dependen Penerimaan Opini <i>Goin Concern</i> dan variabel independen yaitu <i>Debt Default</i> , <i>Audit Lag</i> , Kondisi Keuangan, dan Opini Audit Tahun Sebelumnya	<i>Debt default</i> berpengaruh terhadap penerimaan opini audit <i>going concern</i> , sedangkan <i>Audit lag</i> , kondisi keuangan, dan Opini audit tahun sebelumnya tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini audit <i>going concern</i> .	Perbedaan terletak pada penggunaan variabel (x) <i>Debt default</i> , Kondisi Keuangan, dan Opini Audit Tahun Sebelumnya	Persamaan terletak pada penggunaan variabel (x) <i>Audit lag</i> dan variabel (y) penerimaan opini audit <i>going concern</i> .
2	Dian Elmawati, Etna Nur Afri Yuyetta / 2014	Pengaruh Reputasi Kantor Akuntan Publik (KAP), <i>Audit Tenure</i> , dan <i>Disclosure</i> Terhadap Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i>	Variabel dependen Penerimaan opini audit <i>going concern</i> , dan variabel independennya yaitu Reputasi Kantor Akuntan Publik (KAP), <i>Audit Tenure</i> , dan <i>Disclosure</i>	Reputasi Kantor Akuntan Publik (KAP) dan <i>Disclosure</i> berpengaruh terhadap penerimaan opini audit <i>going concern</i> , dan <i>Audit tenure</i> tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini <i>going concern</i>	Perbedaan terletak pada penggunaan variabel (x) Reputasi kantor akuntan publik (KAP) dan <i>Audit tenure</i>	Persamaan ya terletak pada penggunaan variabel (x) <i>Disclosure</i> dan variabel (y) Penerimaan opini audit <i>going concern</i>

No	Penulis	Judul	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan	Persamaan
3	Fauzan Syahputra dan M.Rizal Yahya / 2017	Pengaruh Audit <i>Tenure</i> , Audit <i>Delay</i> , Opini Audit Tahun Sebelumnya dan <i>Opinion Shopping</i> Terhadap Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i>	Variabel dependen yaitu Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i> , variabel independen yaitu Audit <i>Tenure</i> , Opini Audit Tahun Sebelumnya dan <i>Opinion Shopping</i>	Audit <i>Tenure</i> dan <i>Opinion Shopping</i> berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit <i>going concern</i> dan Opin tahun sebelumnya tidak berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit <i>going concern</i>	Perbedaan terletak pada penggunaan variabel (x) Audit <i>Tenure</i> , Audit <i>Delay</i> , Opini Audit Tahun Sebelumnya dan <i>Opinion Shopping</i>	Persamaan Terletak Pada Penggunaan variabel (x) Audit <i>Delay</i> dan variabel (y) Penerimaan opini audit <i>going concern</i>
4	Irtani Retno Astuti, Darsono / 2012	Pengaruh Faktor Keuangan dan Non Keuangan Terhadap Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i>	Variabel dependen yaitu Penerimaan opini audit <i>going concern</i> , variabel independen yaitu <i>Financial Distress</i> , <i>Debt Default</i> , Reputasi Auditor, <i>Opinion Shopping</i> , <i>Disclosure</i> , dan Audit <i>Delay</i>	<i>Debt Default</i> , Reputasi Auditor dan Audit <i>Delay</i> berpengaruh terhadap Penerimaan opini audit <i>going concern</i> . <i>Financial Distress</i> , <i>Opinion Shopping</i> dan <i>Disclosure</i> tidak berpengaruh terhadap Penerimaan opini audit <i>going concern</i> .	Perbedaan terletak pada penggunaan variabel (x) <i>Financial Distress</i> , <i>Debt Default</i> , Reputasi Auditor, dan <i>Opinion Shopping</i>	Persamaan Terletak Pada Penggunaan variabel (x) <i>Disclosure</i> , Audit <i>Delay</i> , dan variabel (y) Penerimaan opini audit <i>going concern</i>

No	Penulis	Judul	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan	Persamaan
5	Maydica Rossa Arsianto, Shiddiq Nur Raharjo / 2014	Faktor-faktor yang mempengaruhi Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i>	Variabel dependen yaitu Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i> . Variabel independen yaitu Reputasi KAP, <i>Disclosure</i> , <i>Audit Tenure</i> , Ukuran Perusahaan dan Opini Audit Tahun Sebelumnya	Audit <i>Tenure</i> , Ukuran Perusahaan dan Opini audit tahun sebelumnya berpengaruh signifikan terhadap Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i> . Sedangkan Reputasi KAP dan <i>Disclosure</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i>	Perbedaan terletak pada variabel (x) Reputasi KAP, Audit <i>Tenure</i> , Ukuran Perusahaan dan Opini Audit Tahun Sebelumnya	Persamaan terletak pada variabel (x) <i>Disclosure</i> dan variabel (y) Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i>
6	Sekar Retno Windrati, STIE Perbanas Surabaya / 2015	Pengaruh Kondisi Keuangan, <i>Audit Delay</i> dan <i>Audit Client Tenure</i> terhadap Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i>	Variabel dependen yaitu Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i> . Variabel independen yaitu Kondisi Keuangan, <i>Audit Delay</i> dan <i>Audit Client Tenure</i>	Kondisi keuangan, <i>Audit Delay</i> , dan <i>Audit Client Tenure</i> berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit <i>going concern</i>	Perbedaan terletak pada variabel (x) Kondisi keuangan, <i>Audit Client Tenure</i>	Persamaan terletak pada variabel (x) <i>Audit Delay</i> dan Variabel (y) Penerimaan opini audit <i>going concern</i>

Sumber: Penelitian Terdahulu

1.1. Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Disclosure Terhadap Penerimaan Opini Audit *Going Concern* Pada Perusahaan *Food And Beverages* Yang Terdaftar Di BEI 2012-2016

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

Hubungan yang terjadi antara *disclosure* dengan opini audit *going concern* adalah semakin tinggi *disclosure level* yang dimiliki perusahaan, maka semakin banyak pula informasi yang ada dengan demikian semakin luasnya informasi keuangan yang diungkapkan oleh perusahaan yang mengalami kondisi keuangan yang buruk, maka auditor akan lebih mudah dalam menemukan bukti kelangsungan usaha perusahaan (Juanidi dan Hartono 2010).

Berikut penelitian yang pernah oleh Haron et al. (2009), Junaidi dan Hartono (2010), dan Sari (2012) adalah *disclosure* berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini *going concern*.

2.2.2 Pengaruh Audit Delay Terhadap Penerimaan Opini Audit *Going Concern* Pada Perusahaan *Food And Beverages* Yang Terdaftar Di BEI 2012-2016

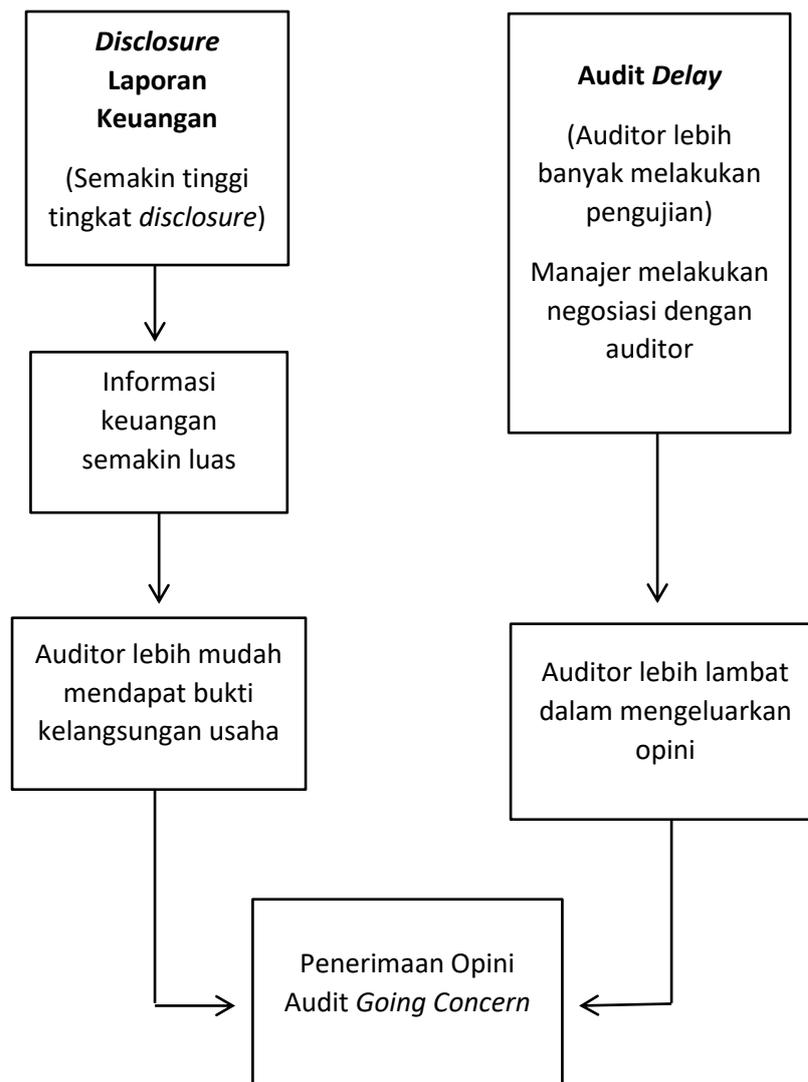
Audit *Delay* merupakan jangka waktu penyelesaian pelaksanaan audit laporan keuangan tahunan perusahaan yang berdasarkan lamanya hari yang diperlukan untuk mendapatkan laporan auditor tahunan perusahaan sejak tanggal tutup tahun buku, yaitu per 31 Desember sampai tanggal yang tercatat di laporan auditor independen (Rachmawati, 2008).

Audit delay adalah jumlah kalender antara tanggal disusunnya laporan keuangan dengan tanggal selesainya pekerjaan lapangan. Hasil penelitian dari (McKeown et al. (1991), Louwers (1998), Lenox (2004), Indira dan Ella (2008) menyatakan bahwa opini audit *going concern* lebih banyak ditemukan ketika pengeluaran opini audit terlambat. Lenox (2004) mengindikasikan kemungkinan keterlambatan opini yang dikeluarkan bisa disebabkan karena (1) auditor lebih banyak melakukan pengujian, (2) manajer mungkin melakukan negosiasi dengan auditor, (3) auditor memperlambat pengeluaran opini dengan harapan manajemen dapat memecahkan masalah yang dihadapi, sehingga terhindar dari opini *going concern*.

Januarti dan Fitrianasari (2008), menemukan hubungan positif antara audit *delay* yang panjang dengan opini audit *going concern*. Hasil riset Lennox (2002) menemukan bukti empiris bahwa audit *delay* berhubungan positif signifikan terhadap pemberian opini audit *going concern* oleh auditor. Hasil temuan

mengindikasikan bahwa semakin lama laporan auditor dikeluarkan, maka kemungkinan besar terdapat masalah *going concern* pada audit.

2.2.3 Gambar Skema Kerangka Pemikiran



2.1 Skema Kerangka Pemikiran

1.2. Hipotesis

Berdasarkan kajian pustaka dan kerangka pemikiran yang telah dikemukakan sebelumnya, maka hipotesis penelitian adalah sebagai berikut:

H1: *Disclosure* Laporan Keuangan berpengaruh positif terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

H2: Audit *delay* berpengaruh positif terhadap penerimaan opini audit *going concern*.