



## BAB II

### LANDASAN TEORI DAN KERANGKA PEMIKIRAN

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Insitut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

#### A. Tinjauan Pustaka

##### 1. Laporan Keuangan

###### a. Pengertian Laporan Keuangan

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.1 Revisi 2009 paragraf 7, laporan keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas.

###### b. Tujuan Laporan Keuangan

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 1 Revisi 2009 paragraf 7, Tujuan laporan keuangan adalah memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar kalangan pengguna laporan dalam pembuatan keputusan ekonomi. Laporan keuangan juga menunjukkan hasil pertanggungjawaban manajemen atas penggunaan sumber daya yang dipercayakan kepada mereka. Dalam rangka mencapai tujuan tersebut, laporan keuangan menyajikan informasi mengenai entitas yang meliputi:

- a) aset
- b) liabilitas
- c) ekuitas
- d) pendapatan dan beban termasuk keuntungan dan kerugian
- e) kontribusi dari dan distribusi kepada pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik
- f) arus kas

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



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

**c. Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)**

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**c. Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan**

Karakteristik kualitatif laporan keuangan merupakan ciri khas yang membuat informasi dalam laporan keuangan berguna bagi pemakai. Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK: 2009) No. 1, terdapat empat karakteristik kualitatif pokok yaitu:

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.

2) Relevan

Informasi harus relevan untuk memenuhi kebutuhan pengguna dalam proses pengambilan keputusan. Informasi memiliki kualitas relevan apabila dapat memengaruhi keputusan ekonomi pengguna, dengan membantu mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini, dan masa depan.

3) Keandalan

Informasi memiliki kualitas andal jika bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material, dan dapat diandalkan pemakainya sehingga sebagai penyajian yang tulus atau jujur (*faithful representation*)

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



dari yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar diharapkan dapat disajikan.

#### 4) Dapat Dibandingkan

Pengguna harus dapat membandingkan laporan keuangan perusahaan antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan (*trend*) posisi dan kinerja keuangan perusahaan. Pengguna juga harus dapat membandingkan laporan keuangan antar perusahaan untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan secara relatif.

#### d. Komponen Laporan Keuangan

Laporan keuangan perusahaan merupakan salah satu sumber informasi yang penting disamping informasi lain seperti informasi industri, kondisi perekonomian, pangsa perusahaan, kualitas manajemen dan lainnya. Jadi setiap perusahaan *go public* diwajibkan untuk mempublikasikan laporan keuangan yang disusun sesuai dengan standar akuntansi keuangan dan telah diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) yang telah terdaftar di Badan Pengawasan Pasar Modal (Bapepom). Laporan keuangan terdiri dari:

##### 1) Neraca (*Balance Sheet*)

Neraca adalah sebuah laporan tentang posisi keuangan perusahaan pada titik waktu tertentu (Bringham & Houston, 2006:46). Persamaan akuntansi (disebut juga identitas neraca) merupakan dasar sistem akuntansi. Disisi kiri persamaan ini terkait dengan sumber daya yang dikendalikan oleh perusahaan, atau aktiva sumber daya yang merupakan investasi yang diharapkan untuk menghasilkan laba dimasa depan melalui aktiva operasi sisi kanan persamaan ini yang mengidentifikasi sumber pendanaan. Kewajiban (*liability*) merupakan pendanaan dari kreditor dan mewakili



keajiban perusahaan, atau klaim kreditor atas aktiva. Ekuitas atau ekuitas pemegang saham (*shareholders equity*) merupakan total dari (1) pendanaan yang menginvestasikan atau dikontribusi oleh pemilik (modal kontribusi) dan (2) akuntansi laba yang tidak dibagikan kepada pemilik (laba ditahan) sejak berdirinya perusahaan.

## 2) Laporan Laba Rugi (*Income Statement*)

Laporan laba rugi adalah laporan yang mengikhtisarkan pendapatan dan pengeluaran perusahaan selama satu periode akuntansi, yang biasanya setiap satu kuartal atau satu tahun (Bringham & Houston, 2006:50). Laporan laba rugi mengukur kinerja keuangan perusahaan antara tanggal neraca. Laporan ini mencerminkan aktivitas operasi perusahaan. Laporan laba rugi menyediakan rincian pendapatan, beban, untung, dan rugi perusahaan untuk suatu periode waktu.

## 3) Laporan Arus Kas

Laporan arus kas adalah laporan yang melaporkan dampak dari aktivitas-aktivitas operasi, investasi, dan pendanaan oleh perusahaan pada arus kas selama satu periode akuntansi (Bringham & Houston, 2006:59). Tujuan pokok laporan arus kas adalah untuk memberikan informasi mengenai penerimaan dan pembayaran kas perusahaan selama periode tertentu.

### © Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie**

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



## 2. Auditing (Pengauditan)

### a. Definisi Auditing (Pengauditan)

Pengertian auditing menurut William C Boyton dan Raymond N Johnson (2006 : 6),

*“A systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence about economic, actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users”*

Dapat diartikan auditing adalah sebuah proses sistematis yang mengumpulkan dan mengevaluasi bahan bukti secara objektif tentang tindakan dan peristiwa ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria-kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Pengertian auditing menurut Messier, Glover, dan Prawitt (2006:16) adalah suatu proses sistematis mendapatkan dan mengevaluasi bukti secara objektif sehubungan dengan asersi atas tindakan dan peristiwa ekonomi untuk memastikan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak yang berkepentingan.

Dari pengertian-pengertian yang disebutkan di atas maka dapat disimpulkan bahwa auditing adalah proses yang sistematis dan terstruktur yang dilakukan oleh pihak independen dan berkompeten untuk mengumpulkan dan mengevaluasi bukti-bukti berkaitan dengan asersi mengenai tindakan dan peristiwa ekonomi untuk menentukan apakah asersi tersebut sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan kemudian mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



## b. Tujuan Audit

Tujuan umum suatu auditing atas laporan keuangan adalah memberikan suatu pernyataan pendapat mengenai apakah laporan keuangan klien telah disajikan secara wajar, dalam segala hal material, sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum. Dalam audit biasanya dirumuskan tujuan khusus audit untuk setiap rekening yang dilaporkan dalam laporan keuangan. Tujuan khusus ini berasal dari asersi-aseri yang dibuat manajemen dalam laporan keuangan.

## c. Fungsi Audit

Berdasarkan sifatnya yang analisis, auditing mempunyai fungsi memecah mecah atau menguraikan informasi yang ada dalam laporan keuangan untuk mencari bukti yang dapat mendukung pendapat auditor mengenai kewajaran penyajian informasi tersebut. Audit yang dilaksanakan auditor adalah suatu fungsi untuk menentukan apakah laporan keuangan yang disusun manajemen telah memenuhi kriteria yang telah disepakati bersama atau telah memenuhi ketentuan-ketentuan yang telah digariskan dalam Prinsip – Prinsip Akuntansi. Alasan utama adanya profesi auditor adalah untuk melakukan fungsi pengesahan atau meyakinkan akan kewajaran laporan keuangan. Auditor memberikan sumbangan berupa kepercayaan terhadap laporan keuangan untuk dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan pihak-pihak pemakai laporan keuangan.

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



#### d. Jenis – Jenis Audit

Menurut Messier, Glover, dan Prawitt (2006:60-62) terdapat lima jenis utama dari audit yaitu:

##### (1) Audit laporan keuangan

Audit laporan keuangan adalah audit yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Tujuan audit laporan keuangan adalah untuk menentukan apakah keseluruhan laporan keuangan sudah sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Melakukan audit laporan keuangan merupakan suatu keharusan bagi perusahaan yang telah *go public* sebelum laporan keuangan dipublikasikan ke masyarakat.

##### (2) Audit Pengendalian Internal.

Dilakukan untuk menguji pengendalian untuk mendapatkan bukti tidak langsung mengenai kewajaran laporan keuangan di mana mereka telah ditugaskan untuk menyampaikan pendapat. Standar audit mensyaratkan audit yang terintegrasi atas pengendalian internal dan laporan keuangan karena tujuan dan pekerjaan yang tercakup dalam melaksanakan audit atas pengendalian internal dan audit atas laporan keuangan saling berhubungan. Audit pengendalian internal tidak diperlukan bagi perusahaan non-publik.

##### (3) Audit Kepatuhan

Audit kepatuhan menentukan sejauh mana peraturan, kebijakan, hukum, perjanjian, atau peraturan pemerintah dipatuhi oleh entitas yang sedang diaudit. Tujuan audit kepatuhan adalah menentukan apakah pihak yang

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



diaudit sudah mengikuti prosedur atau peraturan-peraturan yang ditetapkan oleh pihak yang berwenang.

#### (4) Audit Operasional

Audit operasional melibatkan pengkajian sistematis atas aktivitas organisasi atau bagian dari itu, sehubungan dengan penggunaan sumber daya yang efisien dan efektif. Tujuan audit operasional adalah menilai kinerja, mengidentifikasi area yang perlu diperbaiki, mengembangkan rekomendasi, serta mengevaluasi apakah suatu prosedur dan metode operasi dari suatu organisasi sudah efektif dan efisien. Hasil akhir audit operasional biasanya berupa penyampaian saran kepada pihak manajemen guna memperbaiki prosedur dan metode operasi perusahaan tersebut. Audit ini sering disebut audit manajemen atau audit kinerja.

#### (5) Audit Forensik

Tujuan audit forensik adalah mendeteksi atau mencegah berbagai jenis kecurangan (*fraud*).

### e. Standar Auditing

Pengertian standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit. Standar auditing mengandung pula pengertian sebagai suatu ukuran baku atas mutu jasa auditing. Standar auditing yang ditetapkan dan disajikan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI), adalah sebagai berikut:

#### 1) Standar Umum

- a) Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor.

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.





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

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

## 2) Standar Pekerjaan Lapangan

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

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

c) Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan audit.

## 3) Standar Pelaporan

a) Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

b) Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

c) Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali yang dinyatakan lain dalam laporan audit.

d) Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa

### **© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)**

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie**

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



pernyataan tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan.

**C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)**

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**f. Jenis Opini Auditor**

Opini audit merupakan informasi penting yang disampaikan auditor independen ketika mengaudit laporan keuangan suatu perusahaan yang menitikberatkan pada kesesuaian laporan keuangan dengan standar akuntansi yang diterima umum. Opini audit menunjukkan suatu klasifikasi audit. Menurut Messier, Glover, dan Prawitt (2006:16), pernyataan dari opini audit ditujukan bagi pemegang saham, pemegang obligasi, bankir, dan pihak ketiga lainnya sehingga dapat mengandalkan laporan keuangan perusahaan untuk membuat keputusan di kemudian hari. Beberapa penelitian terdahulu membuktikan bahwa jenis opini auditor memiliki pengaruh terhadap penundaan publikasi laporan keuangan.

**3. Laporan Audit**

**a. Pengertian Laporan Audit**

Laporan audit adalah produk utama atau hasil dari audit yang digunakan oleh auditor dalam mengkomunikasikan kesimpulan tentang laporan keuangan yang diaudit kepada pihak – pihak yang berkepentingan. Laporan auditor diterbitkan apabila auditor telah memperoleh bukti yang cukup, audit dilakukan sesuai dengan standar audit yang berlaku umum, dan laporan keuangan sesuai dengan GAAP. Menurut Standar Profesi Akuntan Publik 2011 (SA Seksi 150), laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



Dalam standar pelaporan keempat berbunyi demikian:

“laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan atau memuat suatu asersi, bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dikemukakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.”

Laporan auditor bentuk baku memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan suatu entitas, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Laporan auditor bentuk baku harus menyebutkan laporan keuangan auditasi dalam paragraf pengantar, menggambarkan sifat audit dalam paragraf lingkup audit, dan menyatakan pendapat auditor dalam paragraf pendapat.

**C Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)**

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**b. Struktur Laporan Audit Baku**

Laporan audit baku adalah laporan audit yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian. Unsur penting laporan audit baku adalah:

1) Judul Laporan

Laporan audit harus diberi judul dan judul tersebut mencantumkan kata independen, contoh: “Laporan Auditor Independen”. Maksud pencantuman kata independen tersebut adalah untuk memberitahukan kepada pemakai laporan tentang tidak adanya keberpihakan di semua aspek audit yang dilaksanakan oleh auditor.

2) Pihak yang Dituju

Dalam perikatan umum, biasanya pembuat perikatan dengan auditor adalah direksi perusahaan atau dewan komisaris. Kepada siapa laporan audit

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



dialamatkan dapat ditentukan berdasarkan surat permintaan audit yang diterima klien.

### 3) Paragraf Pengantar

Paragraf ini berisi pernyataan auditor tentang: (a) laporan keuangan yang menjadi obyek audit, (b) pernyataan bahwa tanggung jawab tentang laporan keuangan berada di tangan manajemen, (c) pernyataan bahwa tanggung jawab tentang pernyataan pendapat atas laporan keuangan berada di tangan auditor.

### 4) Paragraf Lingkup

Dalam paragraf ini, auditor menyatakan bahwa audit atas laporan keuangan didasarkan atas standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, penjelasan singkat tentang standar auditing, dan pernyataan tentang keyakinan auditor bahwa audit yang dilaksanakan memberikan dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.

### 5) Paragraf Pendapat

Paragraf pendapat merupakan paragraf yang digunakan oleh auditor untuk menyatakan pendapatnya mengenai laporan keuangan. Dalam paragraf ini, auditor menyatakan pendapatnya mengenai kewajaran laporan keuangan auditan, dalam semua hal yang material, yang didasarkan atas kesesuaian penyusunan laporan keuangan tersebut dengan prinsip akuntansi berterima umum.

### 6) Tanda Tangan

Tanda tangan yang dicantumkan dalam laporan audit menunjukkan pengesahan oleh auditor atas laporan audit yang bersangkutan.

## © Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie**

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



Penandatanganan laporan audit adalah *partner* (sekutu) dalam kantor akuntan yang bersangkutan. Di samping tanda tangan, auditor harus mencantumkan nama rekan (*partner*) yang menandatangani laporan audit, nomor izin akuntan publik, dan nomor izin kantor akuntan publik.

#### 7) Tanggal Laporan Audit

Adalah tanggal saat auditor telah menyelesaikan bagian terpenting dari prosedur audit di lapangan.

#### c. Jenis Pendapat Audit

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (PSA 29 SA Seksi 508), ada lima jenis pendapat akuntan yaitu:

##### a. Pendapat wajar tanpa pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Dikatakan pendapat wajar tanpa pengecualian jika laporan keuangan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas telah sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum.

##### b. Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan audit bentuk baku (*Unqualified Opinion with Explanatory Language*)

Pendapat ini diberikan jika terdapat keadaan tertentu yang mengharuskan seorang auditor menambahkan penjelasan (bahasa penjelasan lain) dalam laporan audit, meskipun tidak memengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian yang dinyatakan oleh auditor. Keadaannya meliputi:

- Pendapat wajar sebagian didasarkan atas laporan auditor independen lain.



- Untuk mencegah agar laporan keuangan tidak menyesatkan karena keadaan yang luar biasa, laporan keuangan disajikan secara menyimpang dari suatu prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh IAI.
- Jika terdapat kondisi dan peristiwa semula menyebabkan auditor yakin tentang adanya kesangsian mengenai kelangsungan hidup entitas namun setelah mempertimbangkan rencana manajemen auditor berkesimpulan bahwa rencana manajemen tersebut dapat secara efektif dilaksanakan dan pengungkapan mengenai hal itu telah memadai.
- Di antara dua periode akuntansi terdapat suatu perubahan material dalam penggunaan prinsip akuntansi atau dalam metode penerapannya.
- Keadaan tertentu yang berhubungan dengan laporan audit atas laporan keuangan komparatif
- Data keuangan kuartalan tertentu diharuskan oleh Badan Pengawas Pasar Modal namun tidak disajikan atau tidak di review.
- Informasi tambahan yang diharuskan oleh IAI Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah dihilangkan, yang penyajiannya menyimpang jauh dari pedoman yang dikeluarkan oleh Dewan tersebut, dan auditor tidak dapat melengkapi prosedur audit yang berkaitan dengan informasi tersebut, atau auditor tidak dapat menghilangkan keraguan yang besar apakah informasi tambahan tersebut sesuai dengan panduan yang dikeluarkan oleh dewan tersebut.
- Informasi lain dalam suatu dokumen yang berisi laporan keuangan yang diaudit secara material tidak konsisten dengan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

**© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)**

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie**

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



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

Pendapat ini dinyatakan bila:

- Ketiadaan bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan terhadap lingkup audit yang mengakibatkan auditor berkesimpulan bahwa ia tidak menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian dan ia berkesimpulan tidak menyatakan tidak memberikan pendapat.
- Auditor yakin, atas dasar auditnya bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia yang berdampak material dan ia berkesimpulan untuk tidak menyatakan pendapat yang tidak wajar.
- Jika auditor menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian, ia menjelaskan semua alasan yang menguatkan dalam satu atau lebih paragraf terpisah yang dicantumkan sebelum paragraf pendapat. Ia juga harus mencantumkan bahasa pengecualian yang sesuai dan menunjuk ke paragraf penjelasan di dalam paragraf pendapat. Pendapat wajar dengan pengecualian harus berisi kata kecuali atau pengecualian dalam suatu frasa seperti kecuali untuk atau dengan pengecualian untuk frasa tergantung atas atau dengan penjelasan berikut ini memiliki makna yang tidak jelas atau tidak cukup kuat oleh karena itu pemakaiannya harus dihindari. Karena catatan atas laporan keuangan merupakan bagian laporan keuangan auditan, kata seperti yang disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, jika dibaca sehubungan dengan catatan 1 mempunyai kemungkinan untuk disalahtafsirkan dan oleh karena itu pemakaiannya dihindari.

**© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)**

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie**

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



d. Pendapat tidak wajar (*Adverse Opinion*)

Pendapat ini dinyatakan bila menurut pertimbangan auditor, laporan keuangan secara keseluruhan tidak disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

e. Pernyataan tidak memberikan pendapat (*Disclaimer Opinion*)

- Auditor tidak menyatakan pendapat bila ia tidak dapat merumuskan suatu pendapat bilamana ia tidak dapat merumuskan atau tidak merumuskan suatu pendapat tentang kewajaran laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Jika auditor menyatakan tidak memberikan pendapat, laporan auditor harus memberikan semua alasan substantif yang mendukung pernyataan tersebut.
- Auditor tidak melaksanakan audit yang lingkupnya memadai untuk memungkinkannya memberikan pendapat atas laporan keuangan.

4. Ketepatan Waktu (*Timeliness*) dan *Audit Report Lag*

a. Ketepatan Waktu (*Timeliness*)

Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 1 Revisi 2009 paragraf 7 juga diungkapkan bahwa jika terdapat penundaan yang tidak semestinya dalam pelaporan keuangan, maka informasi yang dihasilkan akan kehilangan relevansinya. Ketepatan waktu merupakan hal yang penting dalam publikasi laporan keuangan karena akan membantu memastikan tersedianya informasi aktual bagi pemakai informasi jika publikasi atas informasi akuntansi dilakukan secepat mungkin. Jika informasi tersebut tidak disajikan secara tepat waktu maka kemungkinan akan menyebabkan informasi tersebut kehilangan nilai di dalam memengaruhi kualitas keputusan.





Untuk mengukur ketepatan waktu, suatu penelitian akan melihat keterlambatan pelaporan (*lag*). Dyer dan McHugh (1975) menggunakan tiga kriteria keterlambatan dalam penelitiannya, yaitu:

- 1) *Preliminary lag*, yaitu interval jumlah hari dari tanggal tutup buku perusahaan sampai dengan penerimaan awal laporan final oleh bursa
- 2) *Auditor's signature lag*, yaitu interval jumlah hari dari tanggal tutup buku perusahaan sampai dengan tanggal laporan auditor ditandatangani
- 3) *Total lag*, yaitu interval jumlah hari dari tanggal tutup buku perusahaan sampai dengan tanggal penerimaan laporan tahunan yang dipublikasikan oleh bursa

**b. Audit Report Lag**

*Audit report lag* adalah lamanya waktu penyelesaian audit yang diukur dari tanggal penutupan tahun buku, hingga tanggal diselesaikannya laporan audit independen (Wiwik Utami, 2006:4). Menurut Dyer & McHugh (1975) “*Auditors' report lag is the open interval of number of days from the year end to the date recorded as the opinion signature date in the auditor' report*”. *Audit report lag* dapat memengaruhi ketepatan informasi yang dipublikasikan. Hal ini berpengaruh terhadap tingkat ketidakpastian keputusan berdasarkan informasi yang dipublikasikan (Kartika, 2009). Semakin lama auditor menyelesaikan pekerjaan auditnya, maka semakin lama pula *audit report lag*. Jika *audit report lag* semakin lama, maka kemungkinan keterlambatan penyampaian laporan keuangan akan semakin besar.



## 5. Pergantian Kantor Akuntan Publik

Ⓒ Pada waktu terjadi proses penggantian kantor akuntan publik, auditor pengganti harus tidak menerima suatu perikatan, sampai komunikasi dengan auditor pendahulu dievaluasi. Permintaan keterangan tersebut merupakan suatu prosedur yang perlu dilaksanakan, karena mungkin auditor pendahulu dapat memberikan informasi yang bermanfaat kepada auditor pengganti dalam mempertimbangkan penerimaan atau penolakan perikatan, misalnya auditor pendahulu dan klien berbeda pendapat tentang penerapan prinsip akuntansi, prosedur audit, atau hal-hal signifikan serupa.

Auditor pengganti harus meminta izin dari calon klien untuk meminta keterangan dari auditor pendahulu sebelum penerimaan final perikatan. Sebagaimana diperkenankan oleh Kode Etik Akuntan Indonesia, seorang auditor dilarang mengungkapkan informasi rahasia yang diperolehnya dalam menjalankan audit, tanpa secara khusus memperoleh persetujuan dari klien.

Kantor akuntan publik yang baru membutuhkan waktu untuk mengenali dan memahami karakteristik perusahaan klien baik kegiatan operasional, sistem pengendalian intern maupun prosedur akuntansi yang diterapkan. Oleh karena pemahaman tersebut maka dapat menyebabkan jangka waktu *audit report lag* lebih panjang.

## 6. Debt to Equity Ratio

Ahmad dan Kamaruddin (2000) menemukan hubungan yang signifikan antara rasio *Total Debt to Total Asset* (TDTA) dengan *Audit report lag*. Alasan yang dapat mendukung hubungan antara *debt to assets ratio* adalah pertama, bahwa *total debt to total assets ratio* mengindikasikan kesehatan dari perusahaan. Proporsi *total debt to total assets ratio* yang tinggi akan meningkatkan kegagalan perusahaan sehingga

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Ⓒ Hak cipta milik IBIKKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



auditor akan meningkatkan perhatian bahwa ada kemungkinan laporan keuangan kurang dapat dipercaya.

Kedua, mengaudit utang memerlukan waktu yang lebih lama dibandingkan dengan mengaudit modal. Biasanya mengaudit utang lebih melibatkan banyak staf dan lebih rumit dibandingkan mengaudit modal. Dalam hal ini perusahaan akan mengurangi resiko dengan menunda publikasi laporan keuangannya dan mengulur waktu dalam laporan auditnya. Ini memberikan tanda ke pasar bahwa perusahaan dalam tingkat resiko yang tinggi. Dengan demikian, auditor akan mengaudit laporan keuangan dengan lebih seksama dan membutuhkan waktu yang relatif lama sehingga dapat membuat laporan keuangan terlambat untuk dipublikasikan (Prabandari dan Rustiana, 2007:30).

## 7. Laba / Rugi Operasi

Menurut Utami (2006), laba menunjukkan keberhasilan perusahaan dalam menghasilkan keuntungan. Perusahaan tidak akan menunda penyampaian informasi yang berisi berita baik. Dengan demikian perusahaan yang meraih laba cenderung lebih tepat waktu dalam pelaporan keuangannya dibandingkan dengan perusahaan yang mengalami kerugian.

Hal tersebut sejalan dengan pendapat Ashton dan Elliot (1987), bahwa ada beberapa alasan yang mendorong terjadinya kemunduran publikasi laporan keuangan, yaitu pelaporan laba atau rugi sebagai indikator berita baik atau berita buruk atas kinerja manajerial perusahaan dalam setahun. Menurut Ashton (dalam Prabandari dan Rustiana, 2007), perusahaan yang mengumumkan rugi untuk periode tersebut akan mengalami *audit report lag* yang lebih panjang.

Menurut Carslaw (dalam Kartika, 2009), ada dua alasan mengapa perusahaan yang menderita kerugian cenderung mengalami *audit report lag* yang lebih



panjang. Pertama, ketika kerugian terjadi perusahaan ingin menunda berita buruk tersebut, sehingga perusahaan akan meminta auditor untuk menjadwalkan ulang penugasan audit. Kedua, auditor akan lebih berhati-hati selama proses audit jika percaya bahwa kerugian ini mungkin disebabkan karena kegagalan keuangan perusahaan atau kecurangan manajemen.

**8. Multinational Subsidiaries**

Anak cabang dari perusahaan multinasional yang bertempat di negara berkembang memiliki kecenderungan untuk memulai dan menyelesaikan proses audit lebih cepat daripada perusahaan lokal lainnya. Dikarenakan *consolidated financial statement* antara anak cabang dengan perusahaan pusat atau induk, oleh karena kepentingan tersebut maka sangat penting bagi anak cabang untuk menyiapkan dan menyelesaikan proses audit secepatnya.

Selain itu, saham dari anak cabang multinasional disebut “*blue chips*” sehingga perusahaan termotivasi untuk lebih cepat untuk menginformasikan kepada pasar. Dan biasanya proses audit perusahaan multinasional dilaksanakan oleh kantor audit internasional seperti “*big 4*”, yang memiliki efisiensi dalam melakukan proses audit.

**B. Penelitian – Penelitian Terdahulu**

Berikut ini merupakan penelitian – penelitian sebelumnya yang telah dilakukan:

- a) James C.Dyer IV dan Arthur J. McHugh

Judul Penelitian	: <i>The Timeliness of the Australian Annual Report</i>
Tahun Penelitian	: 1975
Tahun yang Diteliti	: 1965 – 1971
Lingkungan Negara	: Australia
Variabel Dependensi	: <i>Time Lags</i>

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Hak cipta milik IBI IKKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



Variabel Independen : Ukuran Perusahaan (total aktiva), tahun tutup buku perusahaan, dan profitabilitas

Alat Uji yang Digunakan : *U Mann – Whitney Test* dan *Spearman Rank Correlation*

Kesimpulan : Total aktiva berpengaruh signifikan terhadap ketepatan waktu pelaporan, tetapi pengaruhnya tidak begitu kuat. Perusahaan besar secara konsisten lebih tepat waktu dalam pelaporan dibandingkan dengan perusahaan kecil. Perusahaan dengan tahun tutup buku yang berakhir 30 Juni melaporakan tidak secepat perusahaan dengan tahun tutup buku selain 30 Juni. *Relative profitability* tidak berhubungan dengan *total lags*.

b) G.P. Whittred

Judul Penelitian : *Audit Qualification and The Timeliness of Corporate*

Tahun Penelitian : 1980

Tahun yang Diteliti : 1965 – 1974

Lingkungan Negara : Australia

Variabel Dependen : *Audit report lag*

Variabel Independen : Kualifikasi audit

Alat Uji yang Digunakan : *U Mann Whitney Test, Kruskal – Wallis One – Way Analysis, Quartile Distribution, dan Wilcoxon Matched – Pairs Signed – Ranks Tests*

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



Kesimpulan : Kualifikasi yang bersifat “*first time*” dari opini audit menunda laporan *preliminary profit* dari *final annual report*, semakin serius kualifikasi audit, maka semakin besar keterlambatan pelaporan keuangan, adanya *trade off* antar komponen – komponen dari *reporting lags* (jika *audit time* dan negosiasi sudah panjang, maka proses pencetakan dan pengiriman laporan tahunan kepada para pengguna menjadi lebih cepat)

c) Charles A.P.N Carslaw dan Steven E. Kaplan

Judul Penelitian : *An Examination of Audit report lag: Further Evidence from New Zealand*

Tahun Penelitian : 1991

Lingkungan Negara : New Zealand

Variabel Dependen : *Audit report lag*

Variabel Independen : Ukuran Perusahaan (total aktiva), *sign of income (loss)*, *extraordinary items*, opini audit, kategori auditor, jenis industri, tahun tutup buku perusahaan, kepemilikan perusahaan, *proportion of debt*

Alat Uji yang Digunakan : *Descriptive Statistics*, *Multiple Regression*, dan *Correlation*

Kesimpulan : Ukuran perusahaan (total aktiva) berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag* dan kerugian yang dialami perusahaan juga berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag*.

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



d) Monirul Alam Hossain dan Peter J. Taylor

<b>© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)</b>	Judul Penelitian	: <i>An Examination of Audit report lag: Evidence from Pakistan</i>
	Tahun Penelitian	: 1998
	Tahun yang Diteliti	: 1993
	Lingkungan Negara	: Pakistan
	Variabel Dependen	: <i>Audit report lag</i>
	Variabel Independen	: Ukuran perusahaan ( <i>log of total assets</i> ), <i>Debt – Equity Ratio</i> , <i>Profitabilitas</i> , <i>Subsidiaries of multinational companies</i> , ukuran KAP, <i>audit fee</i> , jenis industri
	Alat Uji yang Digunakan	: <i>Descriptive Statistics</i> , <i>Multiple regression</i> , dan <i>Correlation</i>
	Kesimpulan	: <i>Subsidiaries of Multinational Companies</i> berhubungan signifikan terhadap <i>audit report lag</i> , sedangkan <i>audit fee</i> variabel independen lainnya tidak berpengaruh signifikan.

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie**

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



e) Raja Ahmad dan Khairul Anuar Kamarudin

<b>C</b> Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)	Judul Penelitian	: <i>Audit report lag And The Timeliness Of Corporate Reporting Malaysian Evidence</i>
	Tahun Penelitian	: 2000
	Tahun yang Diteliti	: 1996 – 2000
	Lingkungan Negara	: Malaysia
	Variabel Dependen	: <i>Audit report lag</i>
	Variabel Independen	: Ukuran perusahaan (total aktiva), klasifikasi industri, laba/rugi perusahaan, item – item luar biasa, opini audit, kategori KAP, tahuntutup buku, proporsi hutang ( <i>debt to total assets</i> )
	Alat Uji yang Digunakan	: <i>Descriptive Statistics, Ordinary Least</i>
	Kesimpulan	: <i>Audit report lag</i> secara signifikan akan lebih panjang pada perusahaan yang: <ul style="list-style-type: none"><li>• Non – finansial</li><li>• Memperoleh opini audit selain <i>unqualified</i></li><li>• Tahun tutup bukunya selain 31 Desember</li><li>• Diaudit oleh KAP non – <i>Big Five</i></li><li>• Mengalami kerugian</li><li>• Memiliki risiko tinggi</li></ul>

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**Instititut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie**

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.





f) Varianada Halim

<b>C</b> Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)	Judul Penelitian	: Faktor – Faktor yang Memengaruhi <i>Audit report lag</i>
	Tahun Penelitian	: 2000
	Tahun yang Diteliti	: 1993, 1995, dan 1997
	Lingkungan Negara	: Indonesia
	Variabel Dependen	: <i>Audit report lag</i>
	Variabel Independen	: ukuran perusahaan ( <i>total revenue</i> ), jenis industri, tahun tutup buku perusahaan, rugi perusahaan, opini auditor, lamanya menjadi klien KAP, dan tingkat profitabilitas
	Alat Uji yang Digunakan	: Uji statistik secara <i>univariate</i> metode t – test, uji statistik secara <i>multivariate</i> dengan uji – F
	Kesimpulan	: Rata – rata <i>audit report lag</i> lebih panjang daripada penelitian yang dilakukan di luar negeri. Dari hasil penelitian <i>univariate</i> , <i>audit report lag</i> akan semakin panjang apabila perusahaan menggunakan tahun buku 31 Desember, perusahaan telah lama menjadi klien KAP tertentu, dan melaporkan kerugian. Dari hasil penelitian <i>multivariate</i> , hanya faktor tahun buku dan pelaporan kerugian yang berpengaruh signifikan terhadap <i>audit report lag</i> .

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie**

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



g) Imam Subekti dan Novi Wulandari

<b>C</b> Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)	Judul Penelitian	: Faktor – Faktor yang Berpengaruh Terhadap <i>Audit report lag</i> di Indonesia
	Tahun Penelitian	: 2004
	Tahun yang Diteliti	: 2001
	Lingkungan Negara	: Indonesia
	Variabel Dependen	: <i>Audit report lag</i>
	Variabel Independen	: Tingkat profitabilitas, ukuran perusahaan, jenis industri, jenis pendapat akuntan publik, ukuran KAP
	Alat Uji yang Digunakan	: Statistik deskriptif, Regresi berganda, Uji asumsi klasik
	Kesimpulan	: Rata – rata <i>audit report lag</i> di Indonesia adalah 98,38 hari. Tingkat profitabilitas, ukuran perusahaan, jenis industri, jenis pendapat akuntan publik, dan ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap <i>audit report lag</i> .

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie**

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



h) Agnes Kusumadewi Singgih, Rizka Indri Arfianti, dan Purwanto

<b>© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)</b>	Judul Penelitian	: Faktor – Faktor yang Memengaruhi <i>Audit report lag</i> pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta
	Tahun Penelitian	: 2001
	Tahun yang Diteliti	: 2000 – 2002
	Lingkungan Negara	: Indonesia
	Variabel Dependen	: <i>Audit report lag</i>
	Variabel Independen	: <i>Debt to Equity Ratio</i> , jenis pendapat auditor, laba/rugi perusahaan, kategori KAP, dan pos – pos luar biasa
	Alat Uji yang Digunakan	: Statistik deskriptif, Regresi berganda, Uji asumsi klasik
	Kesimpulan	: Rata – rata <i>Audit report lag</i> pada perusahaan manufaktur adalah 88,40 hari pada tahun 2000, 91,49 hari pada tahun 2001, 74,31 hari pada tahun 2002. Pos – pos luar biasa tidak berpengaruh signifikan sepanjang tahun 2000 – 2002. DER,opini, laba/rugi perusahaan, dan kategori KAP memiliki pengaruh yang bervariasi selama tahun 2000 – 2002.

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie**

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



i) Novita Wening Tyas Respati

<b>© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)</b>	Judul Penelitian	: Faktor – Faktor yang Berpengaruh terhadap Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan: Studi Empiris di Bursa Efek Jakarta
	Tahun Penelitian	: 2004
	Tahun yang Diteliti	: 1999
	Lingkungan Negara	: Indonesia
	Variabel Dependen	: Ketepatan waktu
	Variabel Independen	: <i>Debt to Equity Ratio</i> , Ukuran Perusahaan, Profitabilitas (ROA), Konsentrasi Kepemilikan Pihak Luar, Kepemilikan Pihak Dalam
	Alat Uji yang Digunakan	: Statistik deskripif, Regresi Logistik
	Kesimpulan	: Variabel profitabilitas (ROA) dan konsentrasi kepemilikan pihak luar secara signifikan berpengaruh terhadap ketepatan waktu pelaporan keuangan perusahaan. Variabel ukuran perusahaan, kepemilikan pihak dalam, dan <i>debt to equity ratio</i> tidak berpengaruh secara signifikan terhadap ketepatan waktu pelaporan keuangan perusahaan.

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

**Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie**

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



j) Yanti Susy

**C** Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Judul Penelitian : Faktor – Faktor yang Memengaruhi *Audit report lag* pada Industri Keuangan yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta

Tahun Penelitian : 2004

Tahun yang Diteliti : 2000 – 2002

Lingkungan Negara : Indonesia

Variabel Dependen : *Audit report lag*

Variabel Independen : *Debt per Total Asset (DPA), Earning per Share (EPS), Total Revenue, Opini Auditor, Laba/Rugi Usaha, Pergantian KAP*

Alat Uji yang Digunakan : Statistik deskripif, Regresi Logistik

k) Eniwanti

Judul Penelitian : Faktor – Faktor yang Memengaruhi *Audit report lag* pada Industri *Wholesale* dan *Retail Trade* yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta

Tahun Penelitian : 2004

Tahun yang Diteliti : 2000 – 2002

Lingkungan Negara : Indonesia

Variabel Dependen : *Audit report lag*

Variabel Independen : *Inventory per Total Asset (ITA), Debt to Equity Ratio (DER), Return of Asset, Pergantian KAP, Opini Auditor*

Alat Uji yang Digunakan : Statistik deskripif, Regresi Logistik

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



## C. Kerangka Pemikiran

Penelitian ini menggunakan variabel dependen, yaitu *audit report lag*, sedangkan variabel independen yang akan digunakan adalah ukuran perusahaan, jenis opini auditor, dan ukuran Kantor Akuntan Publik.

### 1. Pengaruh Jenis Opini Auditor Terhadap *Audit Report Lag*

Beberapa penelitian terdahulu menunjukkan bahwa opini akuntan publik dapat memengaruhi lamanya waktu penerbitan laporan keuangan auditan. Hasil penelitian Whittred (1980) membuktikan bahwa *audit report lag* akan semakin panjang dialami oleh perusahaan jika suatu perusahaan menerima opini *qualified*. Penelitian oleh Subekti dan Wulandari (2004) mendukung hasil temuan Whittred terhadap perusahaan di Indonesia. Penelitian yang dilakukan oleh Singgih, Arfianti, dan Purwanto (2004) juga membuktikan bahwa pada tahun 2001 berpengaruh signifikan negatif terhadap *audit report lag*. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Halim (2000) menunjukkan tidak adanya pengaruh opini auditor terhadap *audit report lag*.

### 2. Pengaruh Pergantian Kantor Akuntan Publik Terhadap *Audit Report Lag*

Sebagai salah satu negara yang mewajibkan dilakukannya pergantian auditor dengan batas waktu yang ditentukan, pemerintah telah mengatur kewajiban rotasi auditor melalui Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Peraturan ini mengatur tentang pemberian jasa audit umum enam tahun berturut-turut oleh kantor akuntan dan tiga tahun berturut-turut oleh seorang akuntan publik oleh satu klien yang sama. Akuntan publik dan kantor akuntan boleh menerima kembali penugasan setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit kepada klien yang sama. Perusahaan diharapkan bisa memilih auditor pengganti yang berkompeten dibidangnya sesuai dengan

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Insitut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



kebutuhan perusahaan masing-masing sehingga proses penyelesaian audit atas laporan keuangan bisa dilaksanakan tepat waktu (Giri, 2009).

Saat ini, pergantian auditor mendapat perhatian yang serius bagi perusahaan karena perusahaan mengalami kekhawatiran pada auditor baru yang melakukan pemeriksaan terhadap sistem pembukuan dan menilai rendah standar mutu pembukuan perusahaan. Beberapa hal yang dapat menyebabkan pergantian auditor seperti berakhirnya kontrak kerja tanpa adanya perpanjangan penugasan baru, konflik kepentingan antara pemilik perusahaan dan manajemen perusahaan yang memicu pergantian manajemen dan pergantian auditor, ataupun penggantian auditor dilakukan agar bisa bekerjasama dan mendapatkan opini sesuai dengan keinginan manajemen untuk dipertanggungjawabkan dalam RUPS (Srimindarti, 2006). Pergantian auditor secara wajib dengan sukarela bisa dibedakan atas dasar pihak yang menjadi fokus perhatiannya. Jika pergantian auditor terjadi secara sukarela, maka perhatian utama adalah pada sisi klien, sebaliknya jika pergantian auditor secara wajib, maka perhatian utama beralih kepada auditor (Febrianto, 2009). Apabila perusahaan mengalami pergantian auditor, tentunya auditor baru membutuhkan waktu yang cukup lama untuk mengenali karakteristik usaha klien dan sistem yang ada di dalamnya sehingga hal ini menyita waktu auditor dalam melaksanakan proses auditnya.

Penelitian sebelumnya oleh Ng dan Tai (1994) menunjukkan hasil yang tidak signifikan terhadap *audit report lag*. Dalam penelitian ini, pergantian KAP merupakan variabel dummy. Perusahaan yang tidak mengalami pergantian KAP diberi nilai 1 (satu) dan perusahaan yang mengalami pergantian KAP diberi nilai 0 (nol).

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie



### 3. Pengaruh *Debt to Equity Ratio* (DER) Terhadap *Audit Report Lag*

Ⓒ *Debt to Equity Ratio* menggambarkan perbandingan hutang dengan ekuitas dalam pendanaan perusahaan. Rasio ini memperlihatkan kemampuan modal perusahaan untuk memenuhi seluruh kewajibannya. Semakin tinggi rasio ini, menandakan suatu bisnis memiliki banyak resiko karena adanya kewajiban untuk melunasi pokok hutang dan bunga kepada kreditur.

Perusahaan yang mempunyai hutang yang besar dalam struktur keuangannya, cenderung memulai dan menyelesaikan audit lebih cepat daripada perusahaan yang memiliki hutang yang lebih kecil atau tidak mempunyai hutang. Hal ini dikarenakan, perusahaan dengan jumlah hutang besar dalam struktur keuangannya, dapat memberi tekanan pada auditor untuk memulai dan menyelesaikan audit lebih cepat. Tujuannya adalah untuk memberikan fasilitas *monitoring* operasional dan posisi keuangan perusahaan serta menyakinkan pihak-pihak yang berkepentingan seperti investor dan kreditur.

Hasil penelitian yang dilakukan Ahmad dan Kamaruddin (2000), Whitredd dan Zimmer (1984) menunjukkan bahwa perusahaan-perusahaan yang mengalami tekanan keuangan cenderung memiliki *audit report lag* yang lebih panjang karena manajemen perusahaan berusaha untuk menahan informasi yang dapat membawa dampak buruk bagi perusahaan. Tetapi hasil Hossain dan Tylor (1998) tidak berhasil menunjukkan adanya hubungan signifikan antara DER dengan *audit report lag*.

### 4. Pengaruh Laba/Rugi Operasi Terhadap *Audit Report Lag*

Pengumuman rugi yang dilakukan oleh perusahaan cenderung menyebabkan *audit report lag* yang lebih panjang. Hal ini berkaitan dengan akibat atau reaksi pasar terhadap pengumuman tersebut. Oleh karena itu, akuntan publik cenderung

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Ⓒ Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.





berhati-hati dan mengambil prosedur-prosedur audit yang dapat memastikan nilai kerugian tersebut.

Terdapat beberapa alasan mengapa *audit report lag* lebih panjang bila perusahaan mengumumkan kerugian. Pertama, laba atau rugi usaha dianggap sebagai salah satu indikasi kabar baik atau buruk yang dihasilkan oleh aktivitas perusahaan periode tersebut. Jika perusahaan mengalami rugi maka manajemen akan menunda publikasi laporan keuangan tahunan untuk menghindari ketidaknyamanan akibat mengkomunikasikan kabar buruk tersebut.

Apabila perusahaan mengalami rugi dapat meminta auditor untuk melakukan proses audit lebih lambat dari biasanya guna memastikan nilai kerugian tersebut secara hati-hati. Sebaliknya perusahaan yang mengalami laba, menginginkan penyelesaian proses audit secepat mungkin untuk mempercepat publikasi laporan keuangan sehingga dapat menyampaikan kabar baik secepatnya. Kedua, auditor akan lebih berhati-hati melakukan audit apabila auditor percaya bahwa kerugian tersebut meningkatkan kemungkinan adanya kesalahan atau kecurangan (penggelapan) oleh manajemen.

Penelitian yang dilakukan oleh Halim (2000:73) dan Subekti dan Widiyanti (2004:1000) yang membuktikan bahwa *audit report lag* akan semakin pendek jika suatu perusahaan mengalami laba. Perusahaan yang melaporkan laba menganggap hal tersebut adalah berita baik sebagai hasil dari aktivitas tahunan perusahaan dan cenderung untuk mempercepat penerbitan laporan keuangan auditan. Sebaliknya perusahaan yang mengalami kerugian membutuhkan waktu *audit report lag* yang lebih lama karena adanya waktu yang dibutuhkan perusahaan dan auditor untuk mendiskusikan masalah pelaporan rugi tersebut. Sementara itu, Rustanto (2004:63)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



tidak dapat membuktikan bahwa kondisi laba atau rugi perusahaan secara signifikan memengaruhi *audit report lag*.

## 5. Pengaruh *Multinational Subsidiaries* Terhadap *Audit Report Lag*

Anak cabang dari perusahaan multinasional yang bertempat di negara berkembang memiliki kecenderungan untuk memulai dan menyelesaikan proses audit lebih cepat daripada perusahaan lokal lainnya. Dikarenakan *consolidated financial statement* antara anak cabang dengan perusahaan pusat atau induk, oleh karena kepentingan tersebut maka sangat penting bagi anak cabang untuk menyiapkan dan menyelesaikan proses audit secepatnya.

Selain itu, saham dari anak cabang multinasional disebut “*blue chips*” sehingga perusahaan termotivasi untuk lebih cepat untuk menginformasikan kepada pasar. Dan biasanya proses audit perusahaan multinasional dilaksanakan oleh kantor audit internasional seperti “*big 4*”, yang memiliki efisiensi dalam melakukan proses audit.

Menurut Saleh (2004:901), struktur kepemilikan pemilik perusahaan dari pihak luar memiliki kekuatan yang besar untuk menekan manajemen dalam menyajikan informasi secara tepat waktu. Oleh karena itu, perusahaan dengan persentase saham publik tinggi maka diduga akan meminta auditor untuk mempercepat penyelesaian audit laporan keuangannya sehingga penyampaian informasi mengenai laporan keuangan perusahaan ke publik tidak mengalami keterlambatan.

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Hak cipta milik IBI IKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:

a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.

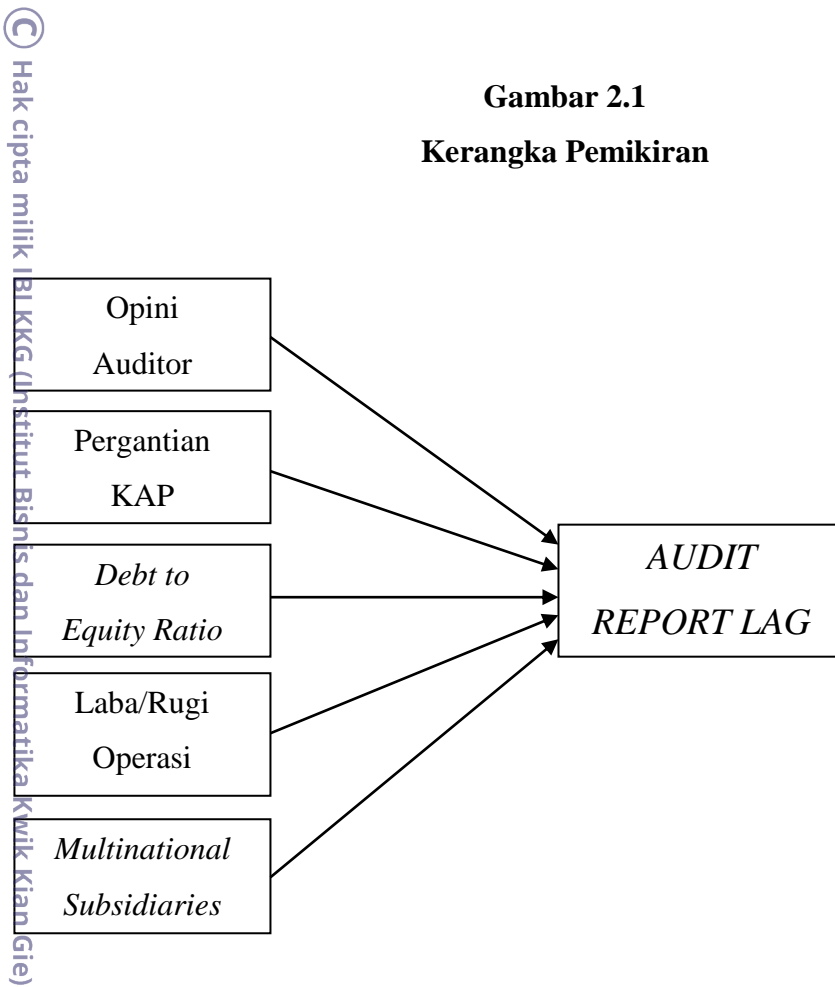
b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.

2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



Berikut adalah kerangka atas model pengujian:

**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran**



© Hak cipta milik IBIKKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

#### D. Hipotesis Penelitian

- H<sub>1</sub>: Opini *unqualified* cenderung menurunkan *audit report lag*
- H<sub>2</sub>: Pergantian KAP cenderung menaikkan *audit report lag*
- H<sub>3</sub>: *Debt to equity ratio* yang tinggi cenderung menurunkan *audit report lag*
- H<sub>4</sub>: Laba operasi yang tinggi cenderung menurunkan *audit report lag*
- H<sub>5</sub>: *Multinational Subsidiaries* cenderung menurunkan *audit report lag*

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
  - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
  - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.