

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Penelitian Terdahulu

Penelitian yang dilakukan oleh Aziza (2006), mengenai hubungan antara risiko manipulasi *earnings* dan risiko *corporate governance* dengan perencanaan audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa risiko manipulasi *earnings*, risiko *corporate governance* dan interaksi antara risiko manipulasi *earnings*, risiko *corporate governance* dengan perencanaan audit tidak berhubungan dengan perencanaan audit. Semakin tinggi risiko manipulasi *earnings* dan risiko *corporate governance* yang dihadapi oleh auditor dari kliennya, maka perencanaan audit semakin tidak memerlukan waktu yang lama dan sebaliknya, semakin rendah risiko *corporate governance* yang dihadapi auditor, maka perencanaan audit memerlukan waktu yang lama .

Penelitian yang dilakukan oleh Lani (2013) meneliti mengenai hubungan antara risiko manipulasi *earnings* dan risiko *corporate governance* serta pengalaman audit terhadap perencanaan audit menggunakan data primer yang berasal dari jawaban responden atas kuesioner yang dibagikan sebelumnya. Dimana dapat disimpulkan hasil dari penelitian menunjukkan bahwa variabel yang memiliki pengaruh positif terhadap perencanaan audit. Perencanaan audit memang sangat erat kaitannya dengan manipulasi *earnings* yang dilakukan oleh perusahaan. Dampak dari adanya manipulasi *earnings* ini akan menghambat proses perencanaan audit. Selain

itu, semakin tinggi risiko *corporate governance* perusahaan yang menjadi klien auditor maka semakin lama waktu yang dibutuhkan seorang auditor dalam perencanaan audit. Perencanaan audit menyatakan KAP yang mempunyai auditor yang berpengalaman dan berkualitas tinggi memungkinkan mereka untuk bekerja dengan baik.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Teori *Auditing*

Definisi *Auditing* dalam William, dkk (2005:16) yaitu suatu proses sistematis mendapatkan dan mengevaluasi bukti-bukti secara objektif sehubungan dengan asersi atas tindakan dan peristiwa ekonomi untuk memastikan tingkat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dan menetapkan kriteria serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

2.2.1.1. Tujuan Audit

Menurut Arens, dkk (2008:182), tujuan khusus audit yaitu untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil operasi serta arus kas dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP).

Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapat, sebagai pihak yang independen, auditor tidak dibenarkan untuk memihak kepentingan siapapun dan untuk tidak mudah dipengaruhi, serta bebas dari setiap kewajiban

terhadap kliennya dan tidak memiliki suatu kepentingan dengan kliennya (Lani, 2013).

2.2.1.2. Jenis-jenis Audit

Menurut Arens,dkk (2008:18) menyebutkan tiga jenis Auditing yang umum dilaksanakan. Ketiga jenis tersebut yaitu :

1. *Operasional* Audit (Pemeriksaan Operasional atau Manajemen)

Operasioanal atau management audit merupakan pemeriksaan atas semua atau sebagian prosedur dan metode operasional suatu organisasai untuk menilai efisiensi, efektifitas dan ekonomisasinya. Audit operasional dapat menjadi alat manajemen yang efektif dan efisien untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Hasil dari audit operasional berupa rekomendasi-rekomendasi perbaikan bagi manajemen sehingga audit jenis ini lebih merupakan konsultasi manajemen.

2. *Compliance* Audit (Audit Ketaatan)

Compliance audit merupakan pemeriksaan untuk mengetahui apakah prosedur dan aturan yang telah ditetapkan otoritas berwenag sudah ditaati oleh personel diorganisasi tersebut. *Compliance* audit biasanya ditugaskan oleh otoritas berwenang yang telah menetapkan prosedur atau peraturan dalam perusahaan sehingga hasil audit jenis ini tidak untuk dipublikasikan tetapi untuk intern manajemen.

3. *Financial* Audit (Audit atas Laporan Keuangan)

Pemeriksaan atas laporan keuangan merupakan evaluasi kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen secara keseluruhan dibandingkan dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku umum. Dalam pengertiannya apakah laporan keuangan secara umum merupakan informasi yang dapat ditukar dan dapat diverifikasi lalu disajikan sesuai kriteria tertentu. Umumnya kriteria yang dimaksud adalah standar akuntansi yang berlaku umum seperti prinsip akuntansi yang berterima umum. Hasil audit atas laporan keuangan adalah opini auditor yaitu *Unqualified Opinion*, *Qualified Opinion*, *Disclaimer Opinion* dan *Adverse Opinion*.

2.2.1.3. Standar Audit

Standar *Auditing* adalah sepuluh standar yang ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), yang terdiri dari:

a. Standar Umum

1. Proses audit harus dilakukan oleh seseorang yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis sebagai auditor.
2. Seorang Auditor harus mempertahankan dan mengedepankan sesuatu yang berhubungan dengan Independensi dan Perikatan.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran ilmunya secara professional dengan cermat dan seksama.

b. Standar Pekerjaan Lapangan

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

c. Standar Pelaporan

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi di Indonesia yang berlaku umum.
2. 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.
3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
4. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian

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

2.2.1.4. Risiko Audit

Dalam perencanaan audit, auditor harus mempertimbangkan risiko audit. Menurut SA Seksi 312 (IAI, 2001), menjelaskan risiko audit adalah risiko yang terjadi dalam hal auditor, tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atau suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Dalam Belkoui (2006:85) mendefinisikan risiko audit sebagai risiko bahwa “auditor” kemungkinan dengan tanpa sepengetahuannya gagal untuk dengan tepat memodifikasi pendapatnya atas laporan keuangan yang memuat kesalahan penyajian yang material.

Cara utama yang dipergunakan oleh auditor untuk mempertimbangkan risiko yang ada dalam merencanakan bukti audit yang akan dikumpulkan adalah melalui penerapan. Model risiko audit umumnya dipergunakan bagi berbagai tujuan perencanaan untuk memutuskan seberapa banyak bukti audit yang akan dikumpulkan pada setiap siklusnya (Ikromi, 2008). Dalam Arens, dkk (2011:331) menjelaskan bahwa risiko audit terdiri dari tiga komponen :

1. Risiko bawaan (*inherent risk*)

Risiko bawaan merupakan kerentanan suatu saldo rekening atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji yang material, dengan asumsi bahwa tidak terdapat kebijakan dan prosedur struktur pengendalian intern yang terkait. Risiko bawaan merupakan faktor independen terhadap audit laporan keuangan. Ini

berarti bahwa auditor tidak dapat mengubah tingkat sesungguhnya (*actual level*) dari risiko bawaan. Namun auditor dapat mengubah tingkat risiko yang ditetapkan (*assessed level*) dari risiko bawaan.

2. Risiko pengendalian (*control risk*)

Risiko bahwa suatu salah saji material yang dapat terjadi dalam suatu asersi tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh struktur pengendalian intern usaha. Tingkat risiko pengendalian sesungguhnya tidak bisa diubah oleh auditor. Namun, auditor bisa mengubah tingkat risiko pengendalian yang ditetapkan dengan memodifikasi prosedur-prosedur yang digunakan untuk pemahaman mengenai struktur pengendalian intern yang berhubungan dengan asersi-aseri dan pengujian pengendalian.

3. Risiko deteksi (*detection risk*)

Risiko deteksi merupakan risiko bahwa auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi. Risiko deteksi bisa diubah oleh auditor dengan memodifikasi sifat, saat, dan luas pengujian substantif yang dilakukan untuk setiap asersi.

2.2.1.5. Pengalaman Audit

Haynes (1998) dalam Budi (2009) mengemukakan bahwa banyak faktor yang dapat mempengaruhi pertimbangan auditor khususnya dalam mengevaluasi bukti audit, diantaranya adalah preferensi klien dan pengalaman audit. Auditor yang berpengalaman lebih mampu menghadapi masalah-masalah yang berada dalam

didalam perusahaan klien pada saat melakukan audit, sehingga mereka tidak hanya fokus pada berita yang kurang baik mengenai perusahaan klien yang diauditnya.

Pengalaman auditor adalah pengalaman dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, banyaknya penugasan maupun jenis-jenis perusahaan yang ditangani (Asih, 2006:26) dalam Novanda (2012). Pengalaman audit memainkan peranan penting dalam mendeteksi adanya beberapa kekeliruan dalam proses pelaporan keuangan dan hubungan antara manajemen perusahaan dan auditor (Lani, 2013).

Menurut Mediawati (2001) dalam Novanda (2012) menyatakan bahwa pengalaman merupakan atribut yang penting bagi auditor, terbukti dengan tingkat kesalahan yang dibuat auditor, auditor yang sudah berpengalaman biasanya lebih dapat mengingat kesalahan atau kekeliruan yang tidak lazim atau wajar dan lebih selektif terhadap informasi-informasi yang relevan dibandingkan dengan yang kurang berpengalaman.

Auditor yang memiliki pengalaman yang baik dapat mendeteksi kekeliruan secara tepat, karena jenis permasalahan yang dihadapi lebih sering ditemui dalam melakukan audit. Dengan demikian, pengalaman auditor adalah pengalaman dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, banyaknya penugasan maupun jenis-jenis perusahaan yang pernah ditangani (Novanda, 2012).

Dalam Qona'ah (2009) menjelaskan jika seseorang auditor sadar akan banyaknya kekeliruan, auditor memiliki salah pengertian yang lebih sedikit tentang

kekeliruan, auditor menjadi sadar mengenai kekeliruan yang tidak lazim, hal-hal yang terkait dengan penyebab kekliruan departemen tempat terjadinya kekeliruan dan pelanggaran serta tujuan pengendalian serta tujuan pengendalian internal menjadi relatif lebih menonjol.

2.2.2. Manipulasi *Earnings*

Manajemen laba terjadi ketika para manajer menggunakan pertimbangan mereka dalam pelaporan keuangan dan struktur transaksi untuk mengubah laporan keuangan dengan tujuan menyesatkan beberapa pemangku kepentingan mengenai kondisi kinerja ekonomi perusahaan atau mempengaruhi hasil-hasil kontraktual yang bergantung pada angka-angka akuntansi yang dilaporkan (Belkoui, 2006:75). Manipulasi *Earnings* merupakan bagian dari *management earnings*, yaitu perilaku manajemen yang berusaha untuk memodifikasi *earnings* (Aziza, 2006).

Persoalan manajemen laba sebetulnya bukan hal baru dalam praktik pelaporan keuangan (*financial reporting*) pada suatu entitas bisnis. Hal ini disebabkan oleh kejamnya pasar kepada perusahaan yang tidak mampu memenuhi target atau melewat dari target yang diperkirakan oleh pasar. Dalam penelitian yang dilakukan oleh (Sunarto, 2009) menjelaskan bahwa pada teori keagenan, manajemen menyajikan laporan keuangan dapat dimotivasi oleh dua motivasi: *opportunistic* dan *signaling*. Motivasi tersebut mendorong manajemen melakukan manajemen laba (*earnings management*). Pada motivasi *opportunistic*, manajemen cenderung menyajikan laba lebih tinggi daripada yang sesungguhnya, karena berhubungan dengan kompensasi.

Sementara pada motivasi *signaling*, manajemen cenderung menyajikan laba yang mempunyai kualitas, karena berhubungan dengan evaluasi kinerja dan selanjutnya digunakan sebagai sinyal kepada para pemegang saham.

Tekanan untuk membuat keuntungan ini kerap terasa dampaknya pada perolehan pendapatan (*income*) bagi manajemen, sehingga manajemen melakukan manajemen laba untuk mempengaruhi angka laba yang menyebabkan terjadinya penurunan kualitas laporan keuangan perusahaan. (Rama, 2010). Informasi *earnings* sebagai salah satu elemen informasi akuntansi merupakan informasi yang berkualitas apabila menyajikan informasi yang relevan, netral, lengkap (kemprehensif), tepat waktu dan memiliki daya banding setara daya uji (Gusti, 2011). Untuk dapat menyajikan informasi dengan kriteria tersebut akuntansi menyediakan standar yang harus diikuti dan dipakai untuk menyusun laporan keuangan.

Penelitian yang dilakukan oleh Sukristin (2010), menjelaskan bahwa manajemen laba dibagi menjadi dua pemahaman, yaitu: (1) melihat perilaku oportunistik manajer untuk memaksimalkan utilitasnya dalam menghadapi kontrak kompensasi, kontrak utang dan *political cost (opportunistic earnings management)*, (2) memandang manajemen laba memberikan suatu fleksibilitas untuk melindungi diri mereka dan perusahaan dalam mengantisipasi kejadian yang tidak terduga hanya untuk keuntungan pihak-pihak yang terlibat dalam kontrak.

Menurut Copeland (1968:10) dalam Sukristin (2010) menjelaskan bahwa manajemen laba mencakup usaha manajemen untuk memaksimalkan atau

meminimumkan laba, termasuk perataan laba sesuai dengan keinginan manajer. Dalam *Positif Accounting Theory* terdapat tiga faktor pendorong yang melatarbelakangi terjadinya manajemen laba (Watt dan Zimmerman, 1986), yaitu:

1. *Bonus Plan Hypothesis*

Manajemen akan memilih metode akuntansi yang memaksimalkan utilitasnya yaitu bonus yang tinggi. Manajemen perusahaan yang memberikan bonus besar berdasarkan laba lebih banyak menggunakan metode akuntansi yang meningkatkan laba yang dilaporkan.

2. *Debt Covenant Hypothesis*

Manajer perusahaan yang melakukan pelanggaran kredit cenderung memilih metode akuntansi yang memiliki dampak meningkatkan laba (Sweeney, 1994 dalam Rahmawati dkk, 2006).

3. *Political Cost Hypothesis*

Semakin besar perusahaan, semakin besar pula kemungkinan perusahaan tersebut memilih metode akuntansi yang menurunkan laba. Hal tersebut dikarenakan dengan laba yang tinggi pemerintah akan segera mengambil tindakan, misalnya: peraturan *antitrust*, menaikkan pajak pendapatan perusahaan dan lain-lain.

Menurut Scott (2003:383) dalam Sukristin (2010) menjelaskan beberapa pola yang sering dilakukan manajemen dalam rangka tindak manajemen laba adalah dengan cara :

1. *Taking a bath*

Manajemen harus melaporkan kerugian dalam jumlah besar agar dapat meningkatkan laba yang akan datang dan kesalhan kerugian, piutang perusahaan dapat dilimpahkan manajemen lama, jika terjadi pergantian manajer.

2. *Income Minimization* (Minimisasi laba)

Minimisasi laba merupakan pola manajemen laba yang dilakukan dengan cara menjadikan laba pada laporan keuangan periode berjalan lebih rendah daripada laba sesungguhnya.

3. *Income Maximization* (Maksimilasi Laba)

Maksimilasi laba merupakan pola manajemen laba yang dilakukan dengan cara menjadikan laba pada laporan keuangan periode berjalan lebih tinggi daripada laba sesungguhnya.

4. *Income Smoothing* (Perataan Laba)

Perataan laba merupakan pola manajemen laba yang dilakukan dengan cara menjadikan laba pada laporan keuangan periode-periode tertentu menunjukkan fluktuasi yang normal dalam rangka mencapai kecenderungan atau tingkat laba yang diinginkan.

Dalam penelitian yang dilakukan oleh samiani (2006:11), menjelaskan bahwa terdapat beberapa alasan mengapa manajemen laba dapat terjadi:

1. Manajemen laba dapat meningkatkan kepercayaan pemegang saham terhadap manajer. Manajemen laba berhubungan erat dengan tingkat perolehan laba

atau prestasi usaha suatu organisasi, hal ini karena tingkat keuntungan atau laba dikaitkan dengan prestasi manajemen dan juga besar kecilnya bonus yang akan diterima oleh manajemen.

2. Manajemen laba dapat memperbaiki hubungan pihak perusahaan dengan pihak kreditor. Perusahaan yang terancam default tidak dapat memnuhi kewajiban pembayaran utang pada waktunya, namun perusahaan berusaha mennghindarinya dengan membuat kebijakan yang dapat meningkatkan pendapatan atau laba.
3. Manajemen laba dapat menarik investor untuk menanamkan modalnya terutama pada perusahaan go public.

2.2.2.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan merupakan basis teori yang mendasari praktik bisnis perusahaan yang dipakai selama ini. Teori tersebut berakar dari sinergi teori ekonomi, teori keputusan, sosiologi, dan teori organisasi. Prinsip utama teori ini menyatakan adanya hubungan kerja antara pihak yang memberi wewenang yaitu investor dengan pihak yang menerima wewenang (agensi) yaitu manajer.

Pemisahan pemilik dan manajemen di dalam literatur akuntansi disebut dengan *Agency Theory* (teori keagenan). Teori ini merupakan salah satu teori yang muncul dalam perkembangan riset akuntansi yang merupakan modifikasi dari perkembangan model akuntansi keuangan dengan menambahkan aspek perilaku manusia dalam model ekonomi. Teori agensi mendasarkan hubungan kontrak antara

pemegang saham atau pemilik dan manajemen atau manajer. Menurut teori ini hubungan antara pemilik dan manajer pada hakekatnya sukar tercipta karena adanya kepentingan yang saling bertentangan.

Dalam teori keagenan (*agency theory*), hubungan agensi muncul ketika satu orang atau lebih (*principal*) memperkerjakan orang lain (*agent*) untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada agent tersebut. Hubungan antara principal dan agen dapat mengarah pada kondisi ketidakseimbangan informasi (*asymmetrical information*) karena agen berada pada posisi yang memiliki informasi yang lebih banyak tentang perusahaan dibandingkan dengan principal. Dengan asumsi bahwa individu-individu bertindak untuk memaksimalkan kepentingan diri sendiri, maka dengan informasi asimetri yang dimilikinya akan mendorong agen untuk menyembunyikan beberapa informasi yang tidak diketahui principal. Dalam kondisi yang asimetri tersebut, agen dapat mempengaruhi angka-angka akuntansi yang disajikan dalam laporan keuangan dengan cara melakukan manajemen laba. Salah satu cara yang di gunakan untuk memonitor masalah kontrak dan membatasi perilaku *opportunistic* manajemen adalah *corporate governance*. *Corporate governance* diarahkan untuk mengurangi asimetri informasi antara principal dan agent yang pada akhirnya diharapkan dapat meminimalkan tindakan manajemen laba.

Masalah dalam teori agensi dalam korporasi biasanya terjadi karena pemilik perusahaan (*principal*) tidak dapat berperan aktif dalam manajemen perusahaan.

Mereka mendelegasikan wewenang dan tanggung jawab perusahaan kepada para manajer profesional (*agent*) untuk bekerja atas nama dan untuk kepentingannya. Akibatnya, muncullah konflik agensi (*agency conflict*) yang sulit di selaraskan. Masalah keagenan (*agency problem*) muncul ketika prinsipal kesulitan untuk memastikan bahwa agen bertindak untuk memaksimalkan kesejahteraan prinsipal (Aziza, 2006).

2.2.2.2. Risiko Manipulasi *Earnings*

Menurut Bedard dan Johnstone (2004:280) dalam Lani (2013) mendefinisikan risiko manipulasi *earnings* sebagai tekanan manajemen dalam proses laporan keuangan eksternal dengan menggunakan laporan secara praktis dengan maksud membiaskan pendapat perusahaan terhadap laporan keuangan.

Pihak manajemen selain bertanggung jawab untuk menampilkan performa terbaik bagi perusahaan, manajemen juga bertanggung jawab menyediakan laporan keuangan bagi semua pihak yang berkepentingan dengan informasi akuntansi perusahaan (Rama, 2010). Karena pentingnya akan informasi laba, manajemen cenderung melakukan *disfuctional behavior* (perilaku tidak semestinya), yaitu dengan melakukan *earning management* atau manajemen laba untuk mengatasi berbagai konflik yang timbul antara manajemen laba dengan berbagai pihak yang berkepentingan dengan perusahaan (Sugiarto, 2003) dalam (Rama, 2010).

Pihak pemegang saham mengharapkan manajemen dapat bertindak secara profesional, namun yang sering terjadi adalah keputusan diambil manajemen tidak

semata-mata untuk kepentingan perusahaan, tetapi juga untuk kepentingan para manajer itu sendiri. Dalam Aziza (2006) menyatakan bahwa tindakan manipulasi *earnings* merupakan risiko bagi auditor karena auditor memiliki tanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan setiap audit guna memperoleh kepastian yang layak bahwa laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang disebabkan oleh kecurangan (manipulasi *earnings*).

2.2.3. Corporate Governance

Corporate Governance dapat didefinisikan sebagai susunan aturan yang menentukan hubungan antara pemegang saham, manajer, kreditor, pemerintah, karyawan dan *stakeholder internal* dan *eksternal* yang lain sesuai dengan hak dan tanggung jawabnya (FCGI, 2001). Sedangkan dalam Zarkasyi (2008:36) GCG pada dasarnya merupakan suatu sistem (input, proses, output) dan seperangkat peraturan yang mengukur hubungan antara berbagai pihak yang berkepentingan (*stakeholders*), dalam arti sempit merupakan hubungan antara pemegang saham, dewan komisaris dan dewan direksi demi tercapainya tujuan perusahaan. Konsep *corporate governance* (tata kelola perusahaan) diajukan demi tercapainya pengelolaan perusahaan yang lebih transparan bagi semua pengguna laporan keuangan. *Corporate governance* diciptakan untuk menaggulangi penerapan *earnings management*.

Dalam Zarkasyi (2008:38-41) menjelaskan bahwa setiap perusahaan harus memastikan bahwa asas GCG harus diterapkan pada setiap aspek bisnis dan semua jajaran perusahaan. Asas GCG tersebut terdiri dari:

1. Transparansi (*Transparency*)

Untuk menjaga obyektivitas dalam menjalankan bisnis, perusahaan harus menyediakan informasi yang material dan relevan dengan cara yang mudah diakses dan dipahami oleh pemangku kepentingan. Perusahaan harus mengambil inisiatif untuk mengungkap tidak hanya masalah yang disyaratkan oleh peraturan perundang-undangan, tetapi juga hal yang penting untuk mengambil keputusan oleh pemegang saham, kreditur dan pemangku kepentingan lainnya.

2. Akuntabilitas (*Accountability*)

Perusahaan harus dapat mempertanggungjawabkan kinerjanya secara transparan dan wajar. Untuk itu perusahaan harus dikelola secara benar, terukur dan sesuai dengan kepentingan perusahaan dengan tetap memperhitungkan kepentingan pemegang saham dan pemangku kepentingan lain. Akuntabilitas merupakan prasyarat yang diperlukan untuk mencapai kinerja yang berkesinambungan.

3. Responsibilitas (*Responsibility*)

Perusahaan harus mematuhi peraturan perundang-undangan serta melaksanakan tanggung jawab terhadap masyarakat dan lingkungan sehingga dapat terpelihara kesinambungan usaha dalam jangka panjang dan mendapat pengakuan sebagai *good corporate citizen*.

4. Independensi (Independency)

Untuk melancarkan pelaksanaan atas GCG, perusahaan harus dikelola secara independen sehingga masing-masing organ perusahaan tidak saling mendominasi dan tidak dapat diintervensi oleh pihak lain.

5. Kewajaran dan Kesetaraan (*fairness*)

Dalam melaksanakan kegiatannya, perusahaan harus senantiasa memperhatikan kepentingan pemegang saham dan pemangku kepentingan lainnya berdasarkan asas kewajaran dan kesetaraan.

Tujuan puncak *good corporate governance* di perusahaan adalah menciptakan nilai perusahaan yang berkesinambungan sebagai hasil dari pelaksanaan bisnis secara tepat (Global Association of Risk Professionals, 2005:173) dalam Hendrawan, dkk (2006:97). Karena risiko tidak bisa dipisahkan, struktur dan proses yang terkait dengan praktik-praktik *corporate governance* dapat meningkatkan kinerja organisasi dan secara simultan mengurangi kecenderungan risiko (Hendrawan, dkk, 2006:97).

Beberapa manfaat dari penerapan GCG yang bisa diambil oleh perusahaan menurut *The Indonesian institute for Corporate Governance* (2000) dalam Ramdan (2009:5):

1. Meminimalkan *agency cost*
2. Meminimalkan *cost of capital*
3. Meningkatkan nilai saham perusahaan
4. Mengangkat citra perusahaan

Prinsip-prinsip *corporate governance* memberikan rerangka kepada perusahaan untuk mengembangkan struktur *corporate governance*. GCG mempunyai lima tujuan utama (Sutojo dan Aldrige, 2005:5) dalam Hendrawan, dkk (2006:97) :

1. Melindungi hak dan kepentingan *shareholder*
2. Melindungi hak dan kepentingan para anggota *stakeholder non shareholder*
3. Meningkatkan nilai perusahaan dan para *shareholder*
4. Meningkatkan efisiensi dan efektivitas kerja Dewan Pengurus atau Dewan Direktur dan manajemen perusahaan
5. Meningkatkan mutu hubungan Dewan Direktur dengan manajemen senior perusahaan.

Keberadaan *corporate Governance* yang kuat merupakan kunci penentu dalam pengembang perusahaan menjadi institusi yang kuat (Hendrawan, dkk, 2006:98).

2.2.3.1. Risiko Corporate Governance

Dalam Aziza (2006) menjelaskan bahwa risiko *corporate governance* adalah risiko yang ditanggung atau yang dihadapi auditor atas lemahnya kualitas mekanisme *corporate governance* klien, karena akan berdampak pada proses dan hasil audit. Agar *good corporate governance* dapat berjalan sesuai yang direncanakan atau sesuai dengan arah kebijakan yang ditetapkan maka diperlukan suatu mekanisme *corporate governanace* (Ariyani, 2011). Dalam hal ini peran dewan komisaris, komite audit serta auditor eksternal memegang peranan besar dalam *corporate governance*.

Keberadaan komite audit dinilai sangat penting dalam pengelolaan perusahaan. Komite audit juga merupakan komponen baru dalam sistem pengendalian perusahaan. Komite audit dianggap sebagai penghubung antara pemegang saham dan dewan komisaris dengan pihak manajemen dalam masalah pengendalian. Adanya komite audit juga diharapkan dapat memberikan rekomendasi akuntan publik (seperti *engagement letter* dan *estimated fees*) menilai kebijakan akuntansi serta pelaksanaannya, dan meneliti laporan keuangan, termasuk laporan tahunan, laporan auditor dan *management letter*. Sedangkan dalam kaitannya dengan GCG, komite audit harus dapat memastikan bahwa perusahaan telah melaksanakan dan mematuhi semua peraturan hukum serta aturan lainnya yang berlaku serta memastikan perusahaan menjalankan kegiatan usahanya secara etis dan bermoral (Zarkasyi, 2008:13).

Secara hukum Dewan Komisaris bertugas melakukan pengawasan dan memberikan nasihat kepada direksi. Dewan komisaris dalam melaksanakan tugasnya harus mampu mengawasi dipenuhinya kepentingan semua *stakeholder* berdasarkan asas kesetaraan (Zarkasyi, 2008:116). Dewan komisaris pada sebuah perusahaan perseroan berkewajiban untuk mengawasi apakah perusahaan telah berjalan sesuai dengan kepentingan para pemegang saham. Dalam Aziza (2006) menjelaskan bahwa Independensi merupakan kualitas penting untuk komite yang telah dibentuk. Selain diatur dalam standar *auditing*, independensi dalam penugasan audit juga diwajibkan

oleh kode etik IAI, disamping itu juga merupakan salah satu elemen dari elemen-elemen pengendalian mutu.

Independensi sendiri diartikan sebagai ketiadaan kepentingan (*interest*) yang dapat menimbulkan *unacceptable risk of bias* berkaitan dengan kualitas atau konteks informasi yang menjadi subjek dari suatu penugasan audit (jurnal *Bisnis & Manajemen*, 2006:81-96). Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) seksi 220 menyatakan bahwa independen berarti tidak mudah dipengaruhi.

2.2.4. Perencanaan Audit

Perencanaan audit melibatkan semua isu yang harus dipertimbangkan oleh auditor dalam mengembangkan strategi keseluruhan untuk pelaksanaan audit. Tujuan dari perencanaan audit adalah untuk melaksanakan audit yang efektif dan efisien. Hal ini berarti audit harus dilakukan sesuai dengan standar audit dan bahwa risiko salah saji material dikurangi sampai ke tingkat terendah yang dapat diterima. Rencana audit harus juga mempertimbangkan bagaimana melaksanakan perikatan dengan cara yang hemat biaya (William, dkk, 2005:201).

Perencanaan audit adalah total lamanya waktu yang dibutuhkan oleh auditor untuk melakukan perencanaan audit awal sampai pada pengembangan rencana audit dan program audit menyeluruh (Bedard dan Johnstone, 2004) dalam Aziza (2006). Terdapat tiga alasan utama mengapa auditor harus merencanakan penugasan dengan tepat (Arens, dkk, 2006:268) yaitu:

1. Untuk memungkinkan auditor mendapatkan bukti yang tepat yang mencukupi pada situasi yang dihadapi.
2. Untuk membantu menjaga biaya audit agar tetap wajar.
3. Untuk menghindarkan kesalahpahaman dengan klien.

Salah satu kegiatan dalam perencanaan audit adalah memperoleh pemahaman atas bidang usaha dan industri klien yaitu untuk menginterpretasikan maksud dan informasi yang diperoleh selama audit secara memadai, penting bagi auditor untuk memahami bidang usaha dan industri klien (Azizah, 2006). Dalam SA Seksi 311.03 (IAI, 2001), perencanaan audit harus mempertimbangkan, antara lain:

1. Masalah yang berkaitan dengan bisnis entitas dan industri yang menjadi tempat usaha entitas tersebut
2. Kebijakan dan prosedur akuntansi entitas tersebut
3. Metode yang digunakan oleh entitas tersebut dalam mengolah informasi akuntansi yang signifikan, termasuk penggunaan organisasi dari luar untuk mengolah informasi akuntansi pokok perusahaan
4. Tingkat risiko pengendalian yang direncanakan
5. Pertimbangan awal tentang tingkat materialitas untuk tujuan audit
6. Pos laporan keuangan yang mungkin memerlukan penyesuaian (*adjustment*).
7. Kondisi yang mungkin memerlukan perluasan atau perubahan pengujian audit, seperti risiko kekeliruan atau kecurangan yang material atau adanya transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa

8. Sifat laporan auditor yang diharapkan akan diserahkan.

2.3. Pengembangan Hipotesis dan Kerangka Pemikiran

2.3.1. Hubungan Risiko Manipulasi *Earnings* dengan Perencanaan Audit

Dalam sudut pandang teori akuntansi, manajemen laba sangat ditentukan oleh motivasi manajer perusahaan. Motivasi yang berbeda akan menghasilkan besaran manajemen laba yang berbeda pula. Pada motivasi *opportunistic*, manajemen cenderung menyajikan laba lebih tinggi daripada yang sesungguhnya, karena berhubungan dengan kompensasi. Sementara pada motivasi *signaling*, manajemen cenderung menyajikan laba yang mempunyai kualitas, karena berhubungan dengan evaluasi kinerja dan selanjutnya digunakan sebagai sinyal kepada para pemegang saham (Sunarto, 2009).

Dalam Aziza (2006) menyatakan bahwa risiko yang akan ditanggung oleh auditor dalam melakukan audit khususnya manipulasi *earnings* sangat berhubungan dengan perencanaan audit. Masalah dalam manipulasi *earnings* biasanya muncul karena adanya *agency problem* pada *agency theory*. Sedangkan dalam hubungan antara *agency theory* dan manajemen laba (*earnings management*) dapat disimpulkan bahwa, atas dasar teori keagaenan, laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen mengandung kebijakan yang mengarah pada manajemen laba. Manajemen cenderung menaikkan laba lebih tinggi daripada laba yang sesungguhnya. Melalui campur tangan auditor diharapkan tindakan manipulasi *earnings* dapat berkurang.

Oleh karena itu auditor harus memepertimbangkan setiap risiko yang dihadapinya pada saat melakukan audit dalam perusahaan klien. Audit perusahaan diperbolehkan menuntut tagihan yang lebih tinggi per jam terhadap klien, dengan memanipulasi *earnings* yang lebih tinggi sebagai premi untuk mengganti kerugian biaya-biaya yang berhubungan dengan proses pengadilan yang berpotensi dimasa depan (Lani, 2013). Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Bedard dan Johnstone (2004) juga menunjukkan hubungan positif antara risiko manipulasi *earnings* dengan jam perencanaan audit, dengan risiko *corporate governance* klien yang tinggi.

H₁: Risiko manipulasi *earnings* berpengaruh positif dalam perencanaan audit.

2.3.2. Hubungan Risiko Corporate Governance terhadap perencanaan audit

Corporate Governanace diciptakan untuk menanggulangi penerapan *earnings management*. Bila konsep *Corporate Governance* diterapkan dengan baik, diharapkan dapat mengurangi tindak manipulasi *earnings* yang dilakukan oleh manajemen. *Corporate Governance* merupakan serangkaian mekanisme yang digunakan untuk membatasi timbulnya masalah keagenan (Ariyoto, 2000 dalam Aziza, 2006). Penerapan *corporate governance* yang profesional sangat penting sehubungan dengan meningkatnya kondisi persaingan dan globalisasi. Perusahaan-perusahaan yang dikelola dengan baik akan menumbuhkan keyakinan *counterparty* dan memperoleh kepercayaan pasar. Oleh karena itu melalui penerapan *corporate*

governance (tata kelola) perusahaan diharapkan dapat meminimum kejadian-kejadian yang tidak diinginkan (Hendrawan, dkk., 2006:96).

Dalam penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Aziza (2006) mengindikasikan mekanisme internal *corporate governance* yang lemah pada klien, maka berusaha mematangkan perencanaan audit, sehingga dapat mengurangi risiko audit atau bahkan mengurangi risiko bisnis auditor.

H₂: Risiko *corporate governance* berpengaruh positif dalam perencanaan audit.

2.3.3. Hubungan Pengalaman Auditor terhadap perencanaan audit

Pengalaman auditor merupakan salah satu faktor penting dalam perencanaan audit. Auditor yang berpengalaman lebih teliti dalam melakukan audit. Semakin sering auditor melakukan audit, maka total waktu yang dibutuhkan juga relatif lebih singkat. Dalam penelitian yang dilakukan Koroy (2005) dalam Budi (2009) mengemukakan bahwa auditor yang kurang berpengalaman mempunyai kecenderungan yang lebih tinggi dalam menghapuskan persediaan dibandingkan auditor yang berpengalaman.

Selain itu, dalam penelitian yang dilakukan oleh suraida (2005) dalam Novanda (2012) menjelaskan bahwa semakin banyak pengalaman auditor semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Auditor yang kurang berpengalaman terlalu fokus pada informasi negatif sehingga semakin negatif juga mereka dalam membuat pertimbangan audit yang akan mempengaruhi hasil audit yang akan mempengaruhi hasil audit laporan keuangan

klien, sehingga pihak yang berkepentingan akan sulit dalam mengambil suatu keputusan (Lani, 2013).

Berdasarkan penjelasan diatas dan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh peneliti terdahulu (Lani, 2013) menjelaskan bahwa auditor meningkatkan pelaksanaan audit sesuai dengan standar profesi dan memberikan pengalaman auditor kepada klien untuk meningkatkan informasi yang disajikan dalam laporan audit

H₃ : Pengalaman Auditor berpengaruh positif dalam perencanaan audit.

2.4. Kerangka Pikir

Perencanaan audit yang dilakukan oleh auditor secara umum dipengaruhi oleh beberapa aspek yang saling berhubungan seperti ketiga variabel yang digunakan dalam penelitian ini, yaitu risiko manipulasi *earnings*, risiko *corporate governance* dan pengalaman auditor.

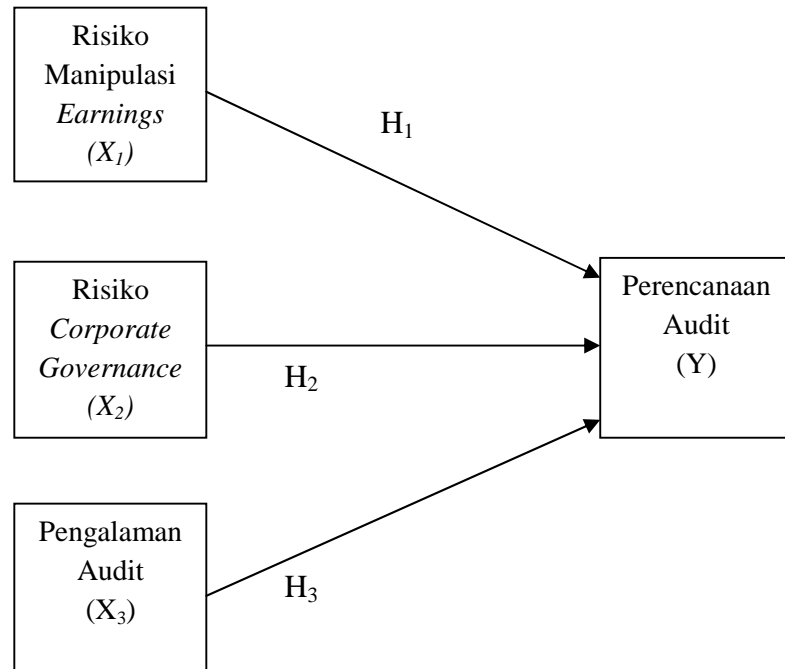
Dalam manipulasi *earnings* masalah biasanya muncul karena adanya *agency problem* pada *agency theory*. Sedangkan dalam hubungan antara *agency theory* dan manajemen laba (*earnings management*) dapat disimpulkan bahwa, atas dasar teori keagaenan, laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen mengandung kebijakan yang menngarah pada manajemen laba. Manajemen cenderung menaikkan laba lebih tinggi daripada laba yang sesungguhnya. Melalui campur tangan auditor diharapkan tindak manipulasi *earnings* dapat berkurang.

Penerapan *corporate governance* yang profesional sangat penting sehubungan dengan meningkatnya kondisi persaingan dan globalisasi. Perusahaan-perusahaan

yang dikelola dengan baik akan menumbuhkan keyakinan *counterparty* dan memperoleh kepercayaan pasar. Oleh karena itu melalui penerapan *corporate governance* (tata kelola) perusahaan diharapkan dapat meminimum kejadian-kejadian yang tidak diinginkan (Hendrawan, dkk., 2006:96).

Selain itu, Pengalaman auditor merupakan salah satu faktor penting dalam perencanaan audit. Auditor yang berpengalaman lebih teliti dalam melakukan audit. Selain itu, dalam penelitian yang dilakukan oleh suraida (2005) dalam Novanda (2009) menjelaskan bahwa semakin banyak pengalaman auditor semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit.

Dengan demikian ketiga aspek tersebut dinilai memiliki hubungan yang dapat memberikan pengaruh terhadap perencanaan audit (Y). Berdasarkan model kerangka pemikiran penelitian ini disampaikan gambar 2.1



Gambar 2.1

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS

Hubungan antara risiko manipulasi *earnings*, risiko *corporate governance* dan pengalaman auditor terhadap perencanaan audit

Dari uraian diatas ketiga faktor risiko manipulasi earnings, risiko *corporate governance* serta pengalaman auditor terhadap perencanaan audit dapat disusun kerangka pikir seperti gambar diatas. Dalam diagram kerangka berpikir ini dijelaskan peneliti akan menggunakan pengujian analisis regresi uji T dan uji F setelah dilakukan dengan regresi.