



PENGARUH AUDIT TENURE DAN UKURAN KAP TERHADAP AUDIT REPORT LAG DENGAN SPESIALISASI INDUSTRI AUDITOR SEBAGAI VARIABEL MODERASI (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2013-2015)

Candra Jimmi Michael, Abdul Rohman¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

This research aims examine the influence of audit tenure and size of public accountant to audit report lag (ARL), and the auditor industry specialization as moderating variable between audit tenure and audit report lag (ARL).

The populations in this study are all manufacture companies listed in Indonesian Stock Exchange in years 2013-2015. Sampling method in this study is purposive sampling. Data used in this research are secondary data from financial statement and independent auditor's report of manufacture companies. The total sample in this study are 52 firms. Analysis technique that used in this study is multiple linear regression.

The empirical result of this study show that audit tenure have significant effect on audit report lag (ARL). auditor industry specialization does not weaken the effect of audit tenure to audit report lag (ARL). the size of public accountant has not significant effect to audit report lag.

Keywords: audit tenure, size of public accountant, auditor industry specialization and audit report lag (ARL)

PENDAHULUAN

Dewasa ini dampak dari *audit report lag* (ARL) terhadap ketepatan waktu pada informasi akuntansi keuangan untuk menyampaikan informasi telah menarik perhatian baik akademisi maupun praktisi. Ketepatan waktu pada penyampaian informasi akuntansi keuangan sepertinya mempengaruhi tingkat ketidakpastian dalam merancang keputusan. Berdasarkan regulasi yang ditetapkan di Indonesia, penyampaian laporan keuangan berkala secara tepat waktu merupakan hal yang diwajibkan bagi perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Berdasarkan regulasi yang ditetapkan di Indonesia, penyampaian laporan keuangan berkala secara tepat waktu merupakan hal yang diwajibkan bagi perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Ketua Bapepam & LK Nomor: Kep-431/BL/2012 Peraturan Nomor X.K.6 tentang Penyampaian Laporan Tahunan Emiten atau Perusahaan Publik, menyatakan bahwa Emiten atau Perusahaan Publik yang pernyataan pendaftarannya telah menjadi efektif wajib menyampaikan laporan tahunan kepada Bapepam dan LK paling lama 4 (empat) bulan setelah tahun buku berakhir.

Laporan keuangan sepatutnya wajib mempunyai 4 kriteria kualitatif sehingga laporan keuangan dapat bermakna bagi pemakainya, seperti *relevance*, andal, *comparability* dan dapat dipahami. Dalam membuat suatu laporan keuangan yang relevan, seringkali terdapat berbagai hambatan, satu diantaranya mengenai ketepatan waktu. Laporan keuangan yang dalam penyampaiannya tidak dilakukan dengan tepat waktu, dapat diasumsikan bahwa laporan tersebut akan kehilangan nilai informasinya, sehingga para pemakai laporan keuangan akan sulit membuat keputusan. Oleh sebab itu, ketepatan waktu merupakan suatu hal dari bermacam faktor yang tidak bisa dihindarkan dari *audit report lag*.

Terjadinya keterlambatan penyampaian laporan keuangan dikarenakan adanya jangka waktu pelaporan audit (*audit report lag*). Menurut Dao dan Pham (2014) menyatakan bahwa *audit report*

¹ Corresponding author

lag (ARL) adalah jangka waktu antara tanggal tahun buku perusahaan berakhir sampai dengan tanggal laporan audit. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa panjang ARL terkait pada beraneka ragam faktor yang berhubungan dengan perusahaan (misalnya ukuran perusahaan, industri, ketersediaan *extraordinary item* dan sebagainya) (Al-Shwiat, 2013) dalam Bhoor dan Khamees (2016). Sementara penelitian lainnya menunjukkan faktor yang berhubungan dengan auditor (misalnya sejauh mana pekerjaan audit, pengalaman staf audit, insentif auditor untuk memberikan laporan tepat waktu, *audit tenure* dan sebagainya) (Knechel dan Payne, 2001). Diantara banyak faktor tersebut terdapat *audit tenure* yang berpengaruh terhadap ARL.

Audit tenure merupakan jangka waktu masa perikatan kerja antara auditor dengan kliennya dalam pemeriksaan laporan. *Tenure* yang panjang dari suatu KAP dapat meningkatkan pemahaman bagi auditor tentang bisnis kliennya (Giri, 2010). Penelitian yang dilakukan oleh Habib dan Bhuiyan (2011) meneliti efek spesialisasi industri auditor pada hubungan *audit tenure* terhadap ARL. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh secara negatif terhadap ARL, namun hal tersebut dapat dikurangi jika laporan keuangan diaudit oleh auditor spesialis industri. Hal tersebut terjadi karena auditor spesialis memiliki pengetahuan yang spesifik atas suatu industri yang berperan sangat penting dalam penanganan audit. Dengan demikian, spesialisasi industri auditor diharapkan dapat meperlemah hubungan positif antara *audit tenure* yang pendek terhadap *audit report lag*, serta memperkuat hubungan negatif *audit tenure* yang panjang.

Selain *audit tenure*, ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) juga menjadi salah satu unsur yang dapat mempengaruhi *audit report lag*. Rachmawati (2008) menyatakan bahwa ukuran KAP berpengaruh terhadap ARL. Asumsinya bahwa KAP besar pada dasarnya mempunyai sumber daya yang banyak dan berkompeten. Hal yang biasa terjadi adalah KAP besar akan memperoleh insentif yang lebih besar dalam menyelesaikan tugas auditnya lebih cepat dibandingkan KAP lainnya. KAP besar juga berusaha dalam mempertahankan reputasinya dengan waktu audit yang lebih cepat.

Penelitian terdahulu yang menjadi dasar dalam penelitian ini yaitu penelitian yang dilakukan Mai Dao dan Trung Pham (2014) yang melakukan penelitian tentang hubungan antara *audit tenure* dan *audit report lag* (ARL), serta pengaruh spesialisasi industri auditor terhadap hubungan antara *audit tenure* dan *audit report lag*. Teori agensi menjadi dasar untuk menjelaskan pengaruh variabel-variabel independen tersebut terhadap *audit report lag* (ARL) serta variabel yang memoderasi variabel *audit tenure* terhadap ARL. Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan dari industri manufaktur di Indonesia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode 2013-2015.

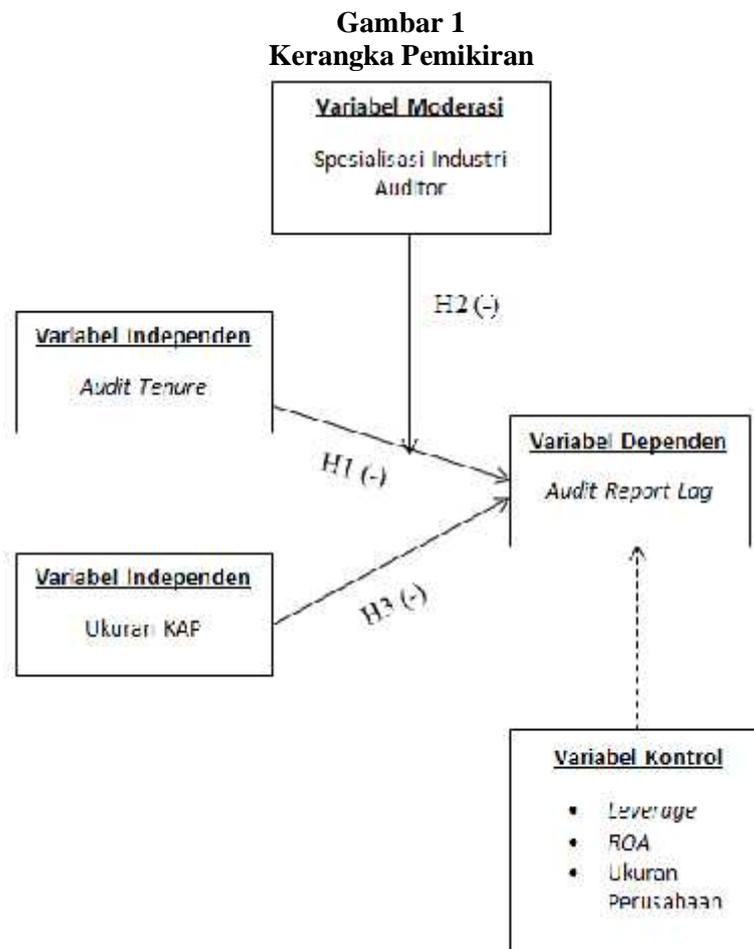
KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Penelitian ini dilakukan berdasarkan teori agensi yang menyatakan bahwa dalam perusahaan terdapat konflik antara pemegang saham (prinsipal) dan manajer (agen) yang disebabkan oleh perbedaan kepentingan yang dimiliki masing-masing pihak yang akan dapat mempengaruhi proses pengambilan keputusan dalam perusahaan. Variabel independen dan variabel moderasi yang digunakan dalam penelitian ini dipilih untuk menunjukkan peran mekanisme tata kelola perusahaan yang baik dalam mengurangi konflik kepentingan. Selain itu dalam pengimplementasian teori agensi faktor penting yang perlu diperhatikan adalah *audit report lag*.

Audit report lag (ARL) dalam penelitian ini merupakan variabel dependen yang mempunyai definisi jangka waktu penyelesaian audit atas laporan keuangan. *Audit report lag* (ARL) mempunyai hubungan erat dengan ketepatan waktu publikasi laporan keuangan, karena manfaat laporan keuangan menjadi berkurang apabila tidak disampaikan secara tepat waktu. Ketepatan waktu menunjukan rentang waktu antara informasi yang ingin disajikan dengan pelaporan, apabila informasi tersebut tidak disampaikan tepat waktu mengakibatkan nilai dari informasi menjadi berkurang. Berkurangnya nilai informasi yang disampaikan kepada prinsipal menimbulkan asimetris informasi.

Asimetris informasi merupakan salah satu elemen teori keagenan, dalam hal ini pihak agen lebih banyak mengetahui informasi internal perusahaan secara detail dibandingkan pihak prinsipal yang hanya mengetahui informasi perusahaan secara eksternal melalui hasil kinerja yang dibuat oleh manajemen. Oleh karena itu, hal ini memerlukan ketepatan waktu mengurangi adanya asimetris informasi antara pihak agen atau manajemen dengan pihak prinsipal atau pemegang saham, sehingga laporan keuangan dapat disampaikan secara transparan kepada prinsipal. Di samping itu penelitian ini menggunakan variabel kontrol yang digunakan untuk mengontrol variabel independen dan

dependen serta menghubungkan antara variabel independen dan dependen. Variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini adalah leverage, ROA dan ukuran perusahaan. Kerangka pemikiran penelitian ini ditunjukkan pada gambar 1.



Pengaruh *Audit Tenure* terhadap *Audit Report Lag*

Teori agensi menjelaskan hubungan antara *principal* (pemilik usaha) dengan *agent* (yang diberi wewenang) yang saling bertolak belakang, memiliki tujuan yang berbeda, namun saling membutuhkan. Lamanya penyampaian laporan keuangan dapat menimbulkan asimetri informasi. Oleh karena itu, auditor memiliki peran penting untuk memeriksa dan mengawasi kinerja manajemen agar tidak menyimpang dari tujuan perusahaan.

Audit tenure merupakan salah satu faktor yang terbukti mempengaruhi efektifitas auditor. Penelitian Lee *et al.* (2009) membuktikan bahwa auditor bekerja lebih efektif sehingga menghasilkan *audit report lag* (ARL) yang pendek ketika hubungan auditor dengan klien sudah berlangsung lama. Hasil penelitian Habib dan Bhuiyan (2011), *audit tenure* yang lebih pendek menghasilkan *audit report lag* (ARL) yang lebih panjang.

Menurut Lee *et al.* (2009) mengargumentasikan bahwa variabel *audit tenure* yang lebih panjang akan semakin meningkatkan efisiensi audit. Penelitian ini mengindikasikan bahwa hubungan *audit tenure* dan *audit report lag* memiliki hubungan secara negatif. Semakin panjang *audit tenure* mengakibatkan auditor akan semakin banyak memiliki pengalaman dan pengetahuan mengenai karakteristik klien serta operasional bisnis kliennya. Hal ini akan menciptakan efisiensi yang semakin meningkat sehingga waktu yang dibutuhkan dalam penyelesaian audit atas laporan keuangan akan semakin lebih cepat diselesaikan dengan kata lain *audit report lag* (ARL) semakin pendek. Berdasarkan argumen diatas, maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H1 : *Audit tenure* berpengaruh negatif terhadap *audit report lag*

Spesialisasi Industri Auditor Memoderasi Pengaruh *Audit Tenure* terhadap *Audit Report Lag*

Dalam teori agensi perlu adanya pihak ketiga yaitu auditor independen untuk menengahi kepentingan pihak agen dan prinsipal. Oleh karena itu, diperlukan auditor yang berpengalaman dan mengetahui kondisi perusahaan. Pengetahuan khusus mengenai suatu industri yang dimiliki industri spesialisasi auditor dapat menjadi salah satu hal penting yang perlu dipertimbangkan perusahaan dalam memilih auditor independen.

Owhoso *et al.* (2002) menyatakan bahwa auditor spesialis industri memiliki keahlian dan pengalaman yang lebih dalam menemukan kesalahan. Habib dan Bhuiyan (2011) menyatakan bahwa spesialisasi industri auditor berkaitan dengan efisiensi audit yang akan memperpendek ARL. Seperti yang sudah dijelaskan sebelumnya, bahwa *audit tenure* yang pendek akan membuat ARL menjadi lebih panjang dan *audit tenure* yang panjang akan membuat ARL lebih pendek. Namun, dengan mempekerjakan auditor spesialis industri akan membuat ARL lebih singkat walaupun *audit tenure* pendek dan untuk *audit tenure* yang panjang, durasi ARL akan menjadi lebih pendek jika laporan keuangan diaudit oleh auditor spesialis industri. Berdasarkan penelitian Dao dan Pham (2014), spesialisasi industri auditor sebagai variabel moderasi melemahkan pengaruh antara *audit tenure* yang pendek terhadap ARL. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H2 : Spesialisasi industri auditor memperlemah pengaruh *audit tenure* terhadap *audit report lag*.

Pengaruh Ukuran KAP terhadap *Audit Report Lag*

Teori agensi dijadikan dasar teori karena laporan keuangan menjadi penyebab adanya asimetri informasi dikarenakan keterlambatan penyampaian laporan keuangan. Oleh karena itu, peran auditor independen sangat dibutuhkan dalam melakukan audit laporan keuangan perusahaan. Perusahaan memerlukan jasa auditor independen yang mempunyai kualitas serta reputasi yang baik dalam melakukan proses audit. Dengan demikian, auditor yang berasal dari KAP yang besar dianggap dapat mengaudit laporan keuangan klien dengan lebih cepat dibandingkan dengan auditor yang berasal dari KAP yang kecil.

Ukuran KAP yang lebih besar memiliki pengaruh terhadap terjadinya ARL Gilling (1977) dan Ashton *et al.* (1989). Hal ini terjadi karena KAP yang lebih besar lebih efisien dalam menyelesaikan audit serta memiliki jadwal yang fleksibel daripada KAP yang lebih kecil. Prabandari dan Rustiana (2007) menyatakan bahwa dibutuhkan waktu yang lebih singkat oleh KAP yang lebih besar atau *The Big Four* dalam menyelesaikan audit, karena *The Big Four* dianggap dapat melaksanakan audit secara efisien dan memiliki jadwal waktu yang fleksibel dalam menyelesaikan audit dengan tepat waktu. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H3 : Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap *audit report lag*.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah *audit report lag* (ARL). Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah *audit tenure* dan Kantor Akuntan Publik (KAP). Variabel moderasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah spesialisasi industri auditor. Spesialisasi industri auditor diukur menggunakan variabel dummy. KAP dikatakan spesialisasi apabila memiliki pangsa pasar sebesar 10% dari total keseluruhan. Variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini adalah rasio *leverage*, *return on asstes*, dan ukuran perusahaan.

Tabel 1
Variabel Penelitian

Variabel	Jenis	Indikator
Audit Report Lag (ARL)	Dependen	Jumlah hari sejak tanggal akhir tahun fiskal sampai dengan tanggal yang tertera di dalam laporan keuangan auditan
Audit Tenure	Independen	Jumlah tahun perikatan antara Kantor Akuntan Publik dengan perusahaan manufaktur

Variabel	Jenis	Indikator
Ukuran KAP	Independen	1, jika perusahaan diaudit oleh KAP BIG4 dan 0 sebaliknya
Spesialisasi Industri Auditor	Moderasi	$SPEC = \frac{\text{Jumlah klien KAP dalam industri}}{\text{Jumlah emiten dalam industri}} \times \frac{\text{Rerata aset klien KAP dalam industri}}{\text{Rerata aset emiten dalam industri}}$
Leverage	Kontrol	$\text{Rasio leverage} = \frac{\text{Total kewajiban}}{\text{Total aset}}$
Return on Assets	Kontrol	$ROA = \frac{\text{Laba bersih}}{\text{Total aset}}$
Ukuran Perusahaan	Kontrol	$SIZE = \ln \text{ Total Aktiva}$

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar dalam Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2013-2015. Metode penentuan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling*. Adapun kriteria-kriteria yang digunakan dalam penentuan sampel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- (1) Perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) serta memiliki secara lengkap laporan keuangan dan laporan auditor independen selama periode 2013 hingga 2015;
- (2) Laporan keuangan yang ada di perusahaan menggunakan mata uang Rupiah;
- (3) Laporan keuangan yang dimiliki perusahaan berakhir pada tanggal 31 Desember.

Metode Analisis

Penelitian ini menggunakan metode analisis *Multiple Linear Regression* (Regresi Linear Berganda) untuk pengujian hipotesis. Model regresi linear berganda yang digunakan pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1TEN + \beta_2BIG4 + \beta_3SPEC + \beta_4SPEC*TEN + \beta_5LEV + \beta_6ROA + \beta_7SIZE + e$$

Keterangan :

- ARL : Selisih hari perilisian laporan keuangan dengan akhir tahun fiskal
- TEN : Variabel dummy, 1 jika lamanya perikatan auditor dengan klien selama 3 tahun dan 0 sebaliknya
- BIG4 : Variabel *dummy*, 1 jika diaudit KAP BIG4 dan 0 sebaliknya
- SPEC : Variabel *dummy* untuk KAP spesialisasi manufaktur, 1 jika terspesialisasi industri dan 0 sebaliknya
- SPEC*TEN : Interaksi antara *audit tenure* dengan spesialisasi industri auditor
- LEV : rasio *leverage* perusahaan (*debt to total assets*)
- ROA : profitabilitas perusahaan (*return on assets*)
- SIZE : Logaritma natural dari total aset perusahaan

e : kesalahan residual (*error*)

Analisis Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif merupakan alat analisis yang digunakan untuk melihat gambaran umum dan deskripsi objek maupun data yang nantinya digunakan dalam penelitian. Penelitian ini menggunakan beberapa analisis deskriptif yaitu rata-rata (*mean*), standar deviasi, varian, nilai maksimum, nilai minimum, *sum*, dan *range* (Ghozali, 2013). Serta tidak dilakukan analisis statistik deskriptif karena menggunakan skala nominal. Uji statistik untuk skala nominal adalah uji statistik yang mendasarkan *counting* seperti modus dan distribusi frekuensi.

Pengujian Asumsi Klasik

Uji Normalitas Data

Uji normalitas data bertujuan untuk menguji apakah data atas variabel dependen dan variabel independen dalam model regresi tersebut terdistribusi secara normal (Ghozali, 2013). Sebuah data dikatakan normal apabila nilai dari uji statistik non-parametric *Kolmogorov-Smirnov* (K-S) memiliki nilai lebih dari 0,05.

Uji Multikolinieritas

Uji Multikolinieritas dilakukan untuk menguji apakah di dalam model regresi penelitian terdapat korelasi antar variabel bebas (Ghozali, 2013). Multikolinieritas dapat dilihat dari matriks korelasi antar variabel independen. Sebuah model dikatakan tidak mengalami masalah multikolinieritas ketika mempunyai nilai *Tolerance* di atas 0,1 ($> 0,1$) dan *variance inflation factor* (VIF) < 10 .

Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas memiliki tujuan utama untuk menguji apakah terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual di dalam model regresi suatu pengamatan ke pengamatan yang lainnya (Ghozali, 2013). Model regresi diklasifikasikan heteroskedastisitas jika hasil pengujian variabel independen memiliki pengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen yaitu jika memiliki nilai signifikan diatas 0,05.

Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi digunakan untuk menguji dalam model regresi linear terdapat korelasi antar kesalahan pengganggu (residual) pada periode t dengan kesalahan pada periode $t-1$ (sebelumnya) atau tidak. Apabila terdapat korelasi antar residual maka model regresi mengalami masalah autokorelasi (Ghozali, 2013). Uji autokorelasi dalam penelitian ini menggunakan uji *Durbin-Watson*.

Pengujian Goodness of Fit Model

Signifikansi Simultan (Uji F)

Uji statistik F digunakan untuk mengetahui apakah variabel independen secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen (Ghozali, 2013). Keseluruhan variabel independen dikatakan mempengaruhi variabel dependen jika memiliki nilai signifikansi dibawah 0,05.

Koefisien Determinasi (*R Square*)

Uji koefisien determinan (R^2) digunakan untuk menguji *goodness-fit* dari model regresi yang digunakan (Ghozali, 2013). Nilai yang mendekati 1 berarti variabel-variabel independen dalam penelitian dapat memberikan hampir seluruh informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen.

Signifikan Parameter Individual (Uji t)

Uji statistik t memiliki tujuan untuk mengetahui pengaruh dari masing-masing variabel independen secara individu dalam menerangkan variasi variabel independen (Ghozali, 2013). Variabel independen dikatakan berpengaruh terhadap variabel dependen jika memiliki nilai signifikansi kurang dari 0,05.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sample Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2013-2015. Jumlah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama tahun 2013-2015 adalah 143 perusahaan. Metode pemilihan sampel yang digunakan yaitu metode *purposive sampling* sehingga diperoleh sampel berdasarkan kriteria tertentu yang sesuai dengan tujuan penelitian. Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2013-2015. Jumlah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama tahun 2013-2015 adalah 143 perusahaan. Metode pemilihan sampel yang digunakan yaitu metode *purposive sampling* sehingga diperoleh sampel berdasarkan kriteria tertentu yang sesuai dengan tujuan penelitian.

Tabel 2
Sampel Penelitian

Kriteria Sampel Penelitian	Jumlah
Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama 2013-2015	143
Laporan keuangan dan laporan auditor independen tidak lengkap	(61)
Perusahaan menggunakan mata uang selain rupiah	(30)
Perusahaan dengan tanggal neraca selain 31 Desember	0
Sampel penelitian	52
Total data yang diobservasi tahun 2013-2015	156

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

Dari sejumlah populasi tersebut, terdapat 61 laporan keuangan perusahaan yang tidak lengkap laporan keuangan dan laporan auditor independen dikeluarkan dari sampel. Sebanyak 30 perusahaan yang tidak disajikan dalam mata uang rupiah di laporan keuangan sehingga dikeluarkan dari sampel. Berdasarkan data tersebut, jumlah sampel yang memenuhi kriteria adalah 52 perusahaan. Oleh karena itu diperoleh data sebanyak 156 perusahaan dengan akumulasi data selama 3 tahun.

Analisis Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif merupakan alat analisis yang digunakan untuk melihat gambaran umum dan deskripsi objek maupun data yang nantinya digunakan dalam penelitian (Ghozali, 2013). Hasil statistik deskriptif atas variabel dalam penelitian ini disajikan pada tabel 3.

Tabel 3
Hasil Analisis Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ARL	156	48,00	90,00	77,8910	9,43745
LEVERAGE	156	,07	3,03	,4938	,39562
ROA	156	-,19	,66	,0636	,09430
SIZE	156	25,32	33,13	28,1666	1,68981
Valid N (listwise)	156				

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

Tabel 4
Statistik Distribusi Frekuensi Variabel Audit Tenure

Variabel	Keterangan	Jumlah	Persentase
Tenure	Tenure = 3 tahun	41	26,3
	Tenure 3tahun	115	73,7
Total		156	100,0

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

Pada tabel 4 menunjukkan bahwa perusahaan sampel yang memiliki masa perikatan selama 3 tahun sebanyak 41 perusahaan atau sama dengan 26,3% dan perusahaan yang tidak memiliki masa perikatan selama 3 tahun sebanyak 115 perusahaan atau sama dengan 73,7%.

Tabel 5
Statistik Distribusi Frekuensi Variabel Ukuran KAP

Variabel	Keterangan	Jumlah	Persentase
Ukuran KAP	BIG4	57	36,5
	Non BIG4	99	63,5
Total		156	100,0

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

Pada tabel 5 menunjukkan bahwa perusahaan sampel yang diaudit oleh KAP BIG4 sebanyak 57 perusahaan atau sama dengan 36,5% dan yang diaudit oleh KAP Non BIG4 sebanyak 99 perusahaan atau sama dengan 63,5%. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel yang diaudit KAP BIG4 lebih sedikit daripada Non BIG4.

Tabel 6
Statistik Distribusi Frekuensi Variabel Spesialisasi Industri Auditor

Variabel	Keterangan	Jumlah	Persentase
Spesialisasi Industri Auditor	Spesialis	36	23,1
	Non Spesialis	120	76,9
Total		156	100,0

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

Pada tabel 6 menunjukkan bahwa perusahaan sampel yang menjadi klien auditor spesialis industri sebanyak 36 perusahaan atau sama dengan 23,1% dan perusahaan yang menjadi klien non spesialis sebanyak 120 perusahaan atau sama dengan 76,9%.

Tabel 7
Ringkasan Hasil Uji Asumsi Klasik dan Goodness of Fit Model

Variabel	t	sig	Tolerance	VIF	Uji Glejser	
TENURE	3,796	2,078	0,039	0,673	1,486	0,164
BIG4	-0,450	-0,199	0,842	0,367	2,722	0,346
SPEC	-7,518	-3,023	0,003	0,396	2,525	0,077
SPEC*TEN	0,233	0,074	0,941	0,541	1,849	0,919
LEV	4,485	2,556	0,012	0,908	1,101	0,134
ROA	1,347	0,173	0,863	0,811	1,233	0,674
SIZE	-0,886	-1,788	0,076	0,624	1,602	0,877
<i>F test</i>	7,929					
<i>Adj R²</i>	0,238					
<i>K-S</i>	0,072					
<i>D-W</i>	1,918					
Model	$ARL = \beta_0 + \beta_1TEN + \beta_2BIG4 + \beta_3SPEC + \beta_4SPEC*TEN + \beta_5LEV + \beta_6ROA + \beta_7SIZE + e$					

Keterangan: koefisien signifikan pada tingkat 5%,
Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

Interpretasi Hasil

Hipotesis 1

Berdasarkan hasil pengolahan data hipotesis pertama, hasil menunjukkan bahwa perusahaan yang memiliki masa perikatan atau *audit tenure* selama 3 tahun dengan klien menyebabkan *audit report lag*, dibandingkan perusahaan yang tidak memiliki masa perikatan atau *audit tenure* selama 3 tahun. Di Indonesia sendiri terdapat regulasi tentang jasa akuntan publik, yaitu akuntan publik hanya dapat memberikan jasa audit atas laporan keuangan selama 3 tahun berturut-turut pada suatu entitas.

Data penelitian menunjukkan bahwa variabel *audit report lag* menunjukkan rata-rata 77,8910 hari yang berarti diperlukan waktu kurang lebih 78 hari dalam menyelesaikan proses audit. *Audit report lag* terpendek adalah selama 48 hari dan terlama adalah 90 hari. Dari data tersebut, diketahui bahwa *audit report lag* yang terjadi pada perusahaan sampel berkaitan dengan masa perikatan dengan auditor selama 3 tahun.

Hasil dari penelitian ini konsisten dengan penelitian Dao dan Pham (2014) yang menyatakan bahwa *audit tenure* yang singkat menyebabkan *audit report lag* yang lebih panjang. Namun, hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian dari Bhoor dan Khamees (2016) yang menyatakan bahwa *audit tenure* yang singkat tidak menyebabkan *audit report lag* yang panjang. Bhoor dan Khamees (2016) juga menyimpulkan bahwa ada atau tidaknya rotasi audit wajib, *audit tenure* tidak akan menghasilkan ARL yang panjang.

Hipotesis 2

Berdasarkan hasil pengolahan data, hasil menunjukkan bahwa spesialisasi industri auditor tidak memoderasi pengaruh *audit tenure* terhadap *audit report lag*. Hal ini konsisten dengan penelitian Wiguna (2012) yang menyatakan bahwa spesialisasi industri auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan *audit tenure* dengan *audit report lag*. Pada tabel 4.11 diketahui bahwa nilai *t* bernilai positif, yang mengindikasikan bahwa auditor spesialis akan memiliki *audit report lag* yang lebih panjang daripada auditor non spesialis.

Data penelitian menunjukkan bahwa variabel spesialisasi industri auditor menunjukkan bahwa 36 perusahaan atau setara dengan 23,1% yang menjadi klien auditor spesialis dan sisanya diaudit oleh auditor non spesialis. Berdasarkan hal tersebut, bila dihubungkan dengan *audit tenure*, *audit report lag* yang diperoleh perusahaan yang menjadi klien auditor spesialis memiliki *audit report lag* yang lebih lama daripada auditor non spesialis. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Habib dan Bhuiyan (2011) yang menyatakan bahwa industri spesialisasi auditor dapat membuat *audit report lag* menjadi lebih pendek.

Pengaruh positif dari interaksi TEN*SPEC terhadap *audit report lag* adalah karena auditor spesialis akan bersifat lebih profesional dalam menjalankan pemeriksaan audit pada perusahaan. Hal ini terjadi karena auditor spesialis akan bersifat independensi dan menjalankan kode etik profesi mereka seperti integritas, objektivitas, dan kompetensi sehingga akan melakukan pemeriksaan yang lebih cermat. Dengan demikian, dibutuhkan waktu yang lebih lama dalam melakukan pemeriksaan audit. Dengan demikian, hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis kedua yang menyatakan pengaruh moderasi spesialisasi industri auditor memperlemah pengaruh *audit tenure* terhadap *audit report lag*.

Hipotesis 3

Berdasarkan hasil pengolahan data hipotesis ketiga, menunjukkan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan secara negatif. Hal ini menunjukkan bahwa besar atau kecilnya suatu KAP tidak berpengaruh terhadap lamanya waktu penyelesaian audit. Berdasarkan hipotesis dalam penelitian ini mengatakan bahwa KAP Big 4 membutuhkan waktu yang lebih singkat dalam menyelesaikan audit, karena KAP Big 4 dinilai bisa mengaudit secara efisien dan memiliki fleksibilitas dalam menyelesaikan audit secara tepat waktu.

Penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Rachmawati (2008) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara ukuran KAP dengan *audit report lag*. Namun, penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian Sumaristini dan Widhiyani (2014) yang menyatakan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap *audit report lag*. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa ukuran KAP belum tentu menjamin panjang atau pendeknya ARL suatu perusahaan.



Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa perusahaan yang diaudit oleh KAP BIG4 berjumlah 57 perusahaan atau setara dengan 36,5% dan sisanya diaudit oleh KAP Non BIG4 sebanyak 99 perusahaan atau sama dengan 63,5%. Berdasarkan hal tersebut, bila dihubungkan dengan audit report lag, maka perusahaan yang diaudit oleh KAP BIG4 lebih pendek daripada KAP Non BIG4 namun tidak berpengaruh secara signifikan. Dengan demikian, hasil tersebut menjelaskan bahwa perusahaan yang diaudit oleh KAP BIG4 maupun KAP Non BIG4 dinilai memiliki reputasi yang baik sehingga dapat menyelesaikan audit secara efisien, serta menunjukkan pengalaman dan pemahaman tentang kondisi lingkungan perusahaan yang diaudit.

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh *audit tenure* dan ukuran KAP terhadap *audit report lag* dengan spesialisasi industri auditor sebagai variabel moderasi. Sampel yang digunakan merupakan perusahaan-perusahaan manufaktur yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2013-2015. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perikatan yang terjadi antara Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan perusahaan klien selama 3 tahun mengakibatkan *audit report lag* (ARL) yang semakin panjang. Spesialisasi industri auditor memiliki pengaruh positif yang tidak signifikan dalam memoderasi pengaruh *audit tenure* terhadap *audit report lag*. Hal ini mengindikasikan bahwa spesialisasi industri auditor tidak dapat memperlemah pengaruh *audit tenure* terhadap *audit report lag*. Ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap *audit report lag*. Hal ini berarti ukuran KAP Big 4 atau non Big 4 tidak berpengaruh terhadap lamanya waktu penyelesaian audit.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, persentase pangsa pasar untuk spesialisasi industri auditor berdasarkan persentase dari total aset klien sehingga kurang dapat mencerminkan spesialisasi industri auditor yang sebenarnya. Kedua, Tidak semua perusahaan yang listing di BEI menyertakan laporan auditan dalam laporan keuangan sehingga mengurangi jumlah sampel penelitian.

Berdasarkan pada hasil pengolahan, analisis, pembahasan, serta kesimpulan dalam penelitian ini. Pertama, Penelitian selanjutnya disarankan untuk memperluas objek penelitian yaitu memasukkan semua sektor industri di Indonesia sebagai sampel perusahaan. Objek penelitian yang semakin luas kemungkinan dapat menggambarkan secara menyeluruh pengaruh karakteristik auditor terhadap audit report lag (ARL) di Indonesia. Kedua, Penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan beberapa proxy pengukuran untuk spesialisasi industri auditor seperti persentase pasar berdasarkan biaya audit, berdasarkan dominasi dalam suatu industri atau berdasarkan penjualan perusahaan pada suatu industri.



REFERENSI

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmed, A. A. A., & Hossain, M. S. (2010). Audit report lag : A study of the Bangladeshi listed companies. *ASA University Review*, 4(2), 49–56.
- Arifin. 2005. Peran Akuntan dalam Menegakkan Prinsip Good Corporate Governance pada Perusahaan di Indonesia (Tinjauan Perspektif Teori Keagenan). Pidato Sidang Senat Guru Besar Universitas Diponegoro.
- Arens, A. A., R. J. Elder, dan M.S. Beasley. 2012. *Auditing and Assurance Services*. 14th ed. USA: Pearson Prentice Hall.
- Ashton, R. H., Gaul, P. R., & Newton, J. D. (1989). Audit delay and the timeliness of corporate reporting. *Contemporary Accounting Research*, 5(2), 657–673. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1989.tb00732.x>
- Ashton, R. H., Willingham, J. J., Elliott, R. K., & Elliotttt, R. K. (1987). An Empirical Analysis of Audit Delay. *Source Journal of Accounting Research Journal of Accounting Research*, 25(2), 275–292. <https://doi.org/10.2307/2491018>
- Bapepam. 2012 *Peraturan Bapepam Nomor X.K.6, Lampiran Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan Nomor: Kep-431/BL/2012 tentang Penyampaian Laporan Tahunan Emiten atau Perusahaan Publik*. Jakarta: Bapepam.
- Behn, B. K., Searcy, D. L., & Woodroof, J. B. (2006). A within firm analysis of current and expected future audit lag determinants. *Journal of Information Systems*, 20(1), 65–87.
- Bhoor, A. Y. Al, & Khamees, B. A. (2016). Audit report lag , audit tenure and auditor industry specialization ; empirical evidence from Jordan. *Jordan Journal of Business Administration*, 12(2), 459–479.
- Chambers, A. E., & Penman, S. H. (1984). Timeliness of reporting and the stock price Rraction to earnings announcements. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 21. <https://doi.org/10.2307/2490700>
- Dao, M., & Pham, T. (2014). Audit tenure , auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 490–512. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2013-0906>
- Dewi, S. G. P. (2014). Pengaruh Kualitas Audit Dan Tenure Audit Terhadap Audit Report Lag (ARL) Dengan Spesialisasi Auditor Industri Sebagai Variabel Moderasi. Skripsi. Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Diponegoro.
- Dyer Iv, J. C., & Mchugh, A. J. (1975). The Timeless of the Australian Annual Report. *Journal of Accounting Research*, 13(2), 204–219. <https://doi.org/10.2307/2490361>
- Ghozali, I. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Giri, E. F. (2010). Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik (Kap) Dan Reputasi Kap Terhadap Kualitas Audit : Kasus Rotasi Wajib Auditor Di Indonesia. *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto*, 1–26. Retrieved from www.sna13purwokerto.com
- Givoly, D., & Palmon, D. (1982). Timeliness of Annual Earnings Announcements: Some Empirical Evidence. *The Accounting Review*, 57(3), 486–508. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/246875>
- Gul, F. A., Fung, S. Y. K., & Jaggi, B. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47(3), 265–287. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.03.001>
- Habib, A., & Bhuiyan, M. B. U. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20(1), 32–44. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2010.12.004>
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2012. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Iskandar, M. J., & Trisnawati, E. (2010). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Audit Report Lag pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*, 12(3), 175–186. Retrieved from http://www.tsm.ac.id/JBA/4_artikel_JBA12.3Desember2010.asp
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)



- Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing*, 20(1), 137–146. <https://doi.org/10.2308/aud.2001.20.1.137>
- Kwon, S. Y., Lim, C. Y., & Tan, P. M. S. (2007). Legal systems and earnings quality: The role of auditor industry specialization. *Auditing*, 26(2), 25–55. <https://doi.org/10.2308/aud.2007.26.2.25>
- Lee, H.-Y., Mande, V., & Son, M. (2009). Do Lengthy Auditor Tenure and the Provision of Non-Audit Services by the External Auditor Reduce Audit Report Lags? *International Journal of Auditing*, 13(2), 87–104. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00406.x>
- Lim, C. Y., & Tan, H. T. (2010). Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 923–957. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01031.x>
- Mulyadi. 2009. *Auditing*. Buku 1. Edisi 6. Jakarta: Salemba Empat
- Owhoso, V. E., Messier, J. W. F., & Lynch, J. J. G. (2002). Error Detection by Industry-Specialized Teams during Sequential Audit Review. *Journal of Accounting Research*, 40(3), 883–900. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00075>
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia. Nomor 71 Tahun 2010 tentang *Standar Akuntansi Pemerintahan* Jakarta: Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia.
- Rachmawati, S. (2008). Pengaruh Faktor Internal dan Eksternal Perusahaan Terhadap Audit Delay dan Timeliness. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 10(1), 1–10. <https://doi.org/10.9744/jak.10.1.pp.1-10>
- Sugiyono. 2004. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: CV Alfabeta.
- Sumartini, N. K. A., & Widhiyani, N. L. S. (2014). Pengaruh Opini Audit , Solvabilitas , Ukuran Kap. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 9(1), 392–409.
- Wiguna, K. R. (2012). Pengaruh Tenure Audit Terhadap Audit Report Lag Dengan Spesialisasi Industri Auditor Sebagai Variabel Pemoderasi: Studi Pada Bank Umum Konvensional di Indonesia Tahun 2008-2010, 1–124.