



## PENGARUH *AUDIT TENURE* DAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK (KAP) SPESIALISASI MANUFAKTUR TERHADAP *AUDIT REPORT LAG* (ARL)

Irviona Chyntia Dewi, P. Basuki Hadiprajitno <sup>1</sup>

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

### ABSTRACT

*The purpose of this study is analyze the influence of audit tenure and audit firm specialization of manufacturing towards audit report lag (ARL). The dependent variable of this study is audit report lag which is proxied as the number of days from the year-end to the date recorded as the opinion signature date in the auditors report and the independent variables of this study are audit tenure and audit firm specialization of manufacturing. Control variables in this study are restatements, leverage, return on assets, loss and corporate size.*

*The populations of this research are all manufacture companies that listed in Indonesia Stock Exchange (BEI) in the period 2014-2015. The sample of this study consist of 98 companies listed in the Indonesia Stock Exchange (IDX) and submitted financial reports to Otoritas Jasa Keuangan in the period 2013-2015. The data that used in this research was secondary data from financial statement and independent auditor's report of manufacturing companies. The samples of this research selected by using purposive sampling method. Model analysis using multiple linear regression analysis.*

*The results of this study indicates that audit firm specialization of manufacturing has significant negatif influence towards audit report lag (ARL). However, audit tenure has positif influence and did not significant towards audit report lag (ARL). This result suggests the manufacture firms can reduce audit report lag (ARL) by hiring an audit firm specialization of manufacturing.*

**Keyword:** *audit report lag (ARL), audit tenure, auditor specialization industry, audit firm specilaization of manufacturing.*

### PENDAHULUAN

Perusahaan yang telah *go-public* dan telah terdaftar di dalam Bursa Efek Indonesia (BEI) memiliki kewajiban untuk menyampaikan laporan keuangan. Di dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 1 yang membahas mengenai Penyajian Laporan Keuangan, dijabarkan bahwa tujuan dari laporan keuangan adalah untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja, dan arus kas perusahaan. Penyampaian laporan keuangan auditan dari perusahaan *go-public* wajib disampaikan kepada pihak Otoritas Jasa Keuangan (OJK). Hal tersebut telah dinyatakan di dalam Peraturan Otoritas Jasa Keuangan (POJK) Nomor 29 tahun 2016 tentang laporan tahunan emiten atas perusahaan publik. Dalam peraturan tersebut dinyatakan bahwa laporan tahunan perusahaan wajib memuat adanya laporan keuangan tahunan yang telah di audit.

Laporan keuangan auditan milik perusahaan dapat dikatakan relevan dan dapat dipercaya apabila laporan tersebut dirilis secara tepat waktu oleh pihak perusahaan. Sesuai dengan peraturan yaang tercantum di dalam Peraturan Otoritas Jasa Keuangan (POJK) Nomor 29 tahun 2016 terdapat batas waktu perilisn laporan tahunan dan penyerahan laporan kepada pihak OJK. Batas waktu yang diberikan oleh pihak OJK adalah selama 120 hari atau paling lambat pada akhir bulan ke empat setelah akhir tahun fiskal.

---

<sup>1</sup> *Corresponding author*

Walaupun OJK telah membuat peraturan tersebut, masih terdapat perusahaan yang melanggar peraturan. Ada beberapa perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia yang terkena sanksi oleh OJK. Pada tahun 2012 terdapat 29 perusahaan yang terlambat dalam penyampaian laporan keuangannya. Tahun 2013 terdapat 52 emiten yang terlambat, tahun 2014 sebanyak 49 emiten dan tahun 2015 sebanyak 63 emiten yang dikenai denda oleh OJK. Dari kasus tersebut, kita melihat bahwa ketepatan waktu masih menjadi salah satu masalah bagi perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Kendala karena adanya proses audit ini biasa disebut *audit report lag*.

*Audit report lag* (ARL) didefinisikan sebagai periode antara akhir tahun fiskal perusahaan dan tanggal dikeluarkannya opini pada laporan keuangan auditan, dan hal ini merupakan variabel output dari audit yang dapat di observasi oleh pihak eksternal yang memungkinkan pihak luar untuk mengukur efisiensi dari kegiatan audit (Habib dan Bhuiyan, 2011). ARL adalah waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan pekerjaan audit sampai pada tanggal dipublikasikannya laporan audit perusahaan, yang diukur berdasarkan jumlah hari yang dibutuhkan untuk memperoleh laporan auditor independen, terhitung sejak tutup buku perusahaan yaitu per 31 Desember sampai pada tanggal yang tertera pada laporan auditor independen (Juanita & Satwiko, 2012).

Faktor yang mempengaruhi ARL salah satunya adalah *audit tenure*. *Audit tenure* adalah lamanya masa perikatan kerja antara auditor dengan kliennya (Junaidi et al., 2014). *Audit tenure* dipilih karena terdapat asumsi bahwa *audit tenure* yang panjang akan menghasilkan ARL lebih singkat, karena pada masa perikatan yang sudah berlangsung lama, auditor akan lebih memahami operasi, risiko bisnis, serta sistem akuntansi perusahaan sehingga menghasilkan proses audit yang lebih efisien (Lee et al., 2009). Habib & Bhuiyan (2011) dan Dao & Pham (2014) juga menemukan bahwa *audit report lag* (ARL) akan lebih lama untuk perusahaan dengan *audit tenure* yang singkat.

Pemerintah di berbagai negara mulai memberlakukan pembatasan *audit tenure*. Pemerintah Indonesia telah membuat peraturan yang memberikan pembatasan *audit tenure* terhadap suatu perusahaan, yang telah ditetapkan oleh Kementerian Keuangan. Peraturan tersebut tercantum di dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2008, tertulis pada Pasal 3 ayat 1 yang menyatakan bahwa, "Pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut". Serta, suatu KAP diperbolehkan memberikan jasa audit umum lagi setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa kepada perusahaan klien yang sama.

Selain itu, terdapat faktor lain yang diduga dapat berdampak pada ARL yang lebih singkat yaitu spesialisasi industri. Hal ini dikarenakan dengan adanya pengetahuan dan keahlian spesifik akan industri, memungkinkan auditor untuk menghasilkan laporan keuangan dengan kualitas yang baik dan cepat. Spesialisasi auditor dianggap lebih cepat dalam menyesuaikan diri dengan kegiatan operasi yang dilakukan oleh klien. Penelitian yang dilakukan oleh Habib & Bhuiyan (2011) menyatakan bahwa spesialisasi industri dapat melaksanakan kegiatan auditnya lebih cepat apabila dibandingkan dengan non-spesialis, karena memiliki pengetahuan yang lebih signifikan. Penelitian milik Green (2008) menyatakan bahwa KAP spesialisasi industri dapat melakukan kegiatan audit yang efektif dikarenakan KAP yang terspesialisasi telah beberapa kali menangani kasus yang sama yang mungkin terjadi apabila dibandingkan dengan KAP non spesialisasi.

Penelitian ini menggunakan penelitian Dao & Pham (2014) dan Habib & Bhuiyan (2011) tersebut sebagai acuan karena selain dapat memperlemah ataupun memperkuat hubungan antara variabel *audit tenure* dengan variabel ARL, auditor spesialisasi industri dianggap dapat mempengaruhi ketepatan waktu dalam pelaporan keuangan auditan atau ARL sebagai variabel independen. Teori legitimasi dan teori kepatuhan menjadi dasar untuk menjelaskan pengaruh-pengaruh variabel-variabel independen tersebut terhadap *audit report lag* (ARL). Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan dari industri manufaktur di Indonesia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode 2013-2015.

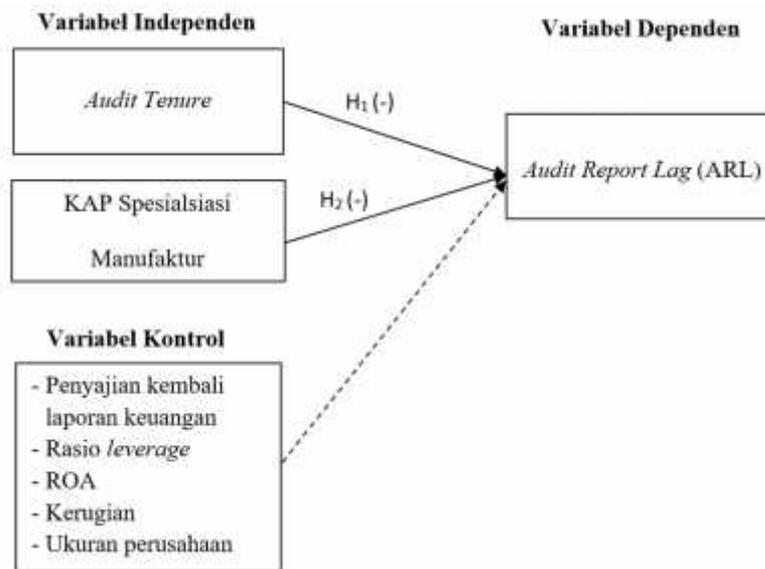
## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Penelitian ini dilakukan berdasarkan teori agensi yang mengatakan 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 yang digunakan dalam penelitian ini dipilih untuk menunjukkan peran mekanisme tata kelola perusahaan yang baik dalam mengurangi konflik kepentingan. Dengan demikian variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah indeks tata kelola perusahaan, kepemilikan institusional, kepemilikan pemerintah, dan konsentrasi kepemilikan.

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 *return on sales*, *current ratio*, *book-to-market ratio*, *leverage*, dan ukuran perusahaan. Kerangka pemikiran penelitian ini ditunjukkan pada gambar 1.

**Gambar 1**  
**Kerangka Pemikiran**



### **Pengaruh *Audit Tenure* terhadap *Audit Report Lag (ARL)***

Teori legitimasi menyatakan bahwa tindakan yang dilakukan oleh suatu entitas adalah merupakan tindakan yang diinginkan, pantas ataupun sesuai dengan sistem norma, nilai, kepercayaan dan definisi yang dikembangkan secara sosial (Suchman, 1995). Teori legitimasi berfokus kepada interaksi yang terjadi antara perusahaan dengan masyarakat (Ghozali & Chariri, 2014). Pada penelitian ini terjadi interaksi antara KAP dengan perusahaan, disaat KAP menghasilkan laporan keuangan secara tepat waktu (mentaati norma) karena *audit tenure* yang telah terjadi lebih dari satu kali, maka KAP mendapatkan kepercayaan dari perusahaan. *Audit tenure* yang panjang menyebabkan sebuah KAP menjadi lebih diterima oleh perusahaan karena perusahaan telah percaya dengan kinerja dari KAP. KAP diyakini tidak memerlukan waktu yang panjang untuk dapat menyelesaikan kegiatan audit, karena adanya perikatan yang telah terjadi selama beberapa tahun. ARL dianggap sebagai norma yang berlaku yang harus dipatuhi karena laporan keuangan auditan dibutuhkan segera oleh para pengguna untuk pengambilan keputusan. Apabila waktu yang dibutuhkan untuk merilis laporan keuangan tidak lama maka perusahaan serta KAP akan memperoleh kepercayaan dan semakin legitimate.

Penelitian ini juga menggunakan teori kepatuhan. Pada teori kepatuhan menurut Tyler (1990) dinyatakan bahwa organisasi mematuhi peraturan karena organisasi menilai bahwa peraturan tersebut memiliki kewenangan untuk mengatur perilaku organisasi. *Audit tenure* tidak boleh melebihi batas yang telah ditetapkan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2008. Peraturan tersebut menyatakan suatu KAP dapat mengaudit perusahaan paling lama selama 6 tahun berturut-turut. Hal ini dilakukan supaya tidak terjalin hubungan erat antara KAP dengan perusahaan dan supaya KAP tetap independen.

Penelitian sebelumnya menemukan bahwa ARL menjadi lebih singkat ketika *tenure audit* sebuah KAP panjang (Lee et al., 2009). Maka dapat disimpulkan, apabila suatu KAP telah melakukan perikatan dengan klien dalam jangka waktu yang lama maka ARL perusahaan akan pendek. Selain itu, *audit tenure* yang panjang nantinya akan menghasilkan laporan keuangan yang memiliki kualitas yang baik sehingga dapat dimanfaatkan dengan maksimal oleh para pengguna laporan keuangan. Proses pelaksanaan prosedur audit juga dinilai paling efektif dan efisien karena auditor telah memahami bagaimana kinerja dari klien. Dengan adanya penjabaran di atas maka hipotesis yang terdapat di dalam penelitian ini adalah

**H1 : *Audit tenure* memiliki pengaruh negatif terhadap *audit report lag* (ARL).**

### **Pengaruh Kantor Akuntan Publik (KAP) Spesialisasi Manufaktur terhadap *Audit Report Lag* (ARL).**

Pada teori legitimasi menyatakan bahwa perusahaan memiliki kontrak dengan masyarakat. Ghozali dan Chariri (2014) menyatakan karena legitimasi adalah hal yang penting bagi organisasi, batasan-batasan yang ditekankan oleh norma-norma dan nilai-nilai sosial, dan reaksi terhadap batasan tersebut mendorong pentingnya analisis perilaku organisasi dengan memperhatikan lingkungan. Suatu institusi harus lolos uji legitimasi dan relevansi dengan cara menunjukkan bahwa masyarakat memang memerlukan jasa perusahaan dan kelompok tertentu yang memperoleh manfaat dari penghargaan (*reward*) yang diterimanya betul-betul mendapat persetujuan masyarakat. Tekait dengan kantor akuntan publik, teori legitimasi memberi dasar bahwa seorang kantor akuntan publik harus memiliki dasar norma dan etika yang selaras dengan kepercayaan masyarakat dalam menjalankan pekerjaannya (Chrisnoventie & Raharja, 2012).

KAP spesialisasi manufaktur menunjukkan bahwa perusahaan memiliki legitimasi yang lebih besar dibandingkan dengan non-speialis karena penerimaan dan kepercayaan masyarakat lebih besar (Chrisnoventie & Raharja, 2012). Perusahaan menganggap KAP telah menguasai cara atau metode terbaik untuk melakukan prosedur audit karena merupakan KAP yang sudah menguasai industri manufaktur baik di bidang teknologi, personel auditornya serta pemahaman yang lebih mendalam. Penelitian ini mengasumsikan bahwa perusahaan manufaktur yang menggunakan jasa KAP spesialisasi manufaktur nantinya akan menghasilkan ARL yang lebih singkat apabila dibandingkan dengan perusahaan yang tidak menggunakan KAP terspesialisasi.

Penelitian sebelumnya menyatakan bahwa auditor spesialisasi industri memiliki keahlian dan pengalaman yang lebih dalam mendeteksi kesalahan di dalam bidang yang menjadi spesialisasinya (Owhoso et al., 2002). Hal tersebut dikarenakan, auditor spesialisasi industri memiliki akses yang lebih ke dalam teknologi, fasilitas dalam bentuk fisik, personalia, dan sistem kontrol organisasional, yang hasilnya adalah tingginya efisiensi kegiatan audit dan tingginya juga kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor (Kwon et al., 2007). Penelitian milik Habib dan Bhuiyan (2011) juga menemukan bahwa spesialisasi industri auditor berhubungan dengan efisiensi kegiatan audit yang tinggi. Dengan adanya hasil dari penelitian sebelumnya atas dampak dari adanya spesialisasi industri, hal ini beralasan untuk mempercayai bahwa spesialisasi auditor dapat memperpendek waktu dari keterlambatan pelaporan audit. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H2 : Kantor Akuntan Publik (KAP) spesialisasi manufaktur memiliki pengaruh negatif terhadap *audit report lag* (ARL).**

## **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) spesialisasi manufaktur. KAP spesialisasi manufaktur diukur menggunakan variabel dummy. KAP dikatakan spesialisasi apabila memiliki pangsa pasar sebesar 15% dari total keseluruhan. Variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini adalah penyajian kembali laporan keuangan, rasio *leverage*, *return on asstes*, kerugian, 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 perikayan antara Kantor Akuntan Publik dengan perusahaan manufaktur
KAP Speialisasi Manufaktur	Independen	$SPEC = \frac{\sum \text{klien KAP dalam industri manufaktur}}{\sum \text{seluruh emiten dalam industri manufaktur}} \times 100\%$
Penyajian Kembali Laporan Keuangan	Kontrol	1, jika perusahaan melakukan penyajian kembali pada isi laporan keuangan dan 0 sebaliknya
Rasio Leverage	Kontrol	$\text{Rasio leverage} = \frac{\text{Total kewajiban}}{\text{Total aset}}$
Return on Assets	Kontrol	$ROA = \frac{\text{Laba bersih}}{\text{Total aset}}$
Kerugian	Kontrol	1, jika perusahaan melaporkan adanya kerugian dan 0 sebaliknya
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 BEI dan telah mempublikasikan laporan keuangan tahunan auditan secara lengkap tahun 2014-2015;
- (2) Perusahaan manufaktur menggunakan mata uang rupiah dalam laporan keuangan.

### 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:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 TEN + \beta_2 SPEC + \beta_3 RESTATE + \beta_4 LEVERAGE + \beta_5 ROA + \beta_6 LOSS + \beta_7 SIZE + e$$

### Keterangan :

ARL : Selisih hari perilisian laporan keuangan dengan akhir tahun fiskal

TENURE : Tahun perikatan publik antara KAP dengan perusahaan

SPEC : Dummy variable untuk KAP spesialisasi manufaktur,

- kategori 1 untuk perusahaan terspesialisasi industri, 0 untuk non spesialisasi
- RESTATE : Dummy variable untuk penyajian kembali laporan keuangan,  
kategori 1 untuk perusahaan yang menyajikan kembali laporan keuangan, 0 untuk perusahaan yang tidak melakukan penyajian kembali laporan keuangan
- LEVERAGE : rasio leverage perusahaan (*debt to total assets*)
- ROA : profitabilitas perusahaan (*return on asset*)
- LOSS : Dummy variable untuk kerugian perusahaan,  
Kategori 1 untuk perusahaan yang mengalami kerugian selama tahun berjalan, 0 Untuk perusahaan yang tidak mengalami kerugian
- SIZE : Logaritma natural dari total aset yang dimiliki perusahaan
- e : kesalahan residual

### 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 untuk variabel dummy dilakukan perhitungan silang.

### 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). Data yang terdistribusi secara normal merupakan syarat untuk dapat dilakukannya parametric-test (analisis data yang menggunakan pengukuran seperti mean, standar deviasi, variasi), sehingga data dapat dikatakan mewakili populasi (Sarjono dan Julianita, 2011). 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**

Sampel dalam penelitian menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2013-2015. Perusahaan yang menjadi sampel dalam penelitian ini adalah sebanyak 98 perusahaan manufaktur dan memiliki informasi yang lengkap mengenai publikasi laporan keuangan serta laporan opini auditor di Bursa Efek Indonesia.

**Tabel 2**  
**Sampel Penelitian**

<b>Kriteria Sampel</b>	<b>Jumlah Perusahaan</b>
Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2013-2015	140
Laporan keuangan dan laporan auditan yang tidak lengkap	(12)
Perusahaan menggunakan mata uang selain rupiah	(30)
Perusahaan yang memenuhi kriteria sampel	98
Total sampel tahun 2013-2015	294
Data Outlier	(86)
Data pengamatan setelah outlier	208

Total perusahaan manufaktur Total perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2013-2015 berjumlah 140 perusahaan. Dari 140 perusahaan manufaktur, terdapat 12 perusahaan dikeluarkan dari sampel penelitian karena tidak menyajikan laporan keuangan dan laporan auditan secara lengkap dan 30 perusahaan dikeluarkan dari sampel karena perusahaan menyajikan laporan keuangan tahunan tidak menggunakan mata uang rupiah.

Terdapat 98 perusahaan yang memenuhi seluruh kriteria sampel yang ditentukan. Penelitian ini menggunakan data selama 3 tahun, sehingga total sampel yang digunakan dalam penelitian ini sejumlah 294. Dari total 188 sampel penelitian, terdapat 86 sampel yang menjadi outlier dan kemudian dikeluarkan dari sampel penelitian. Jadi, sampel akhir yang digunakan dalam penelitian ini sejumlah 208 sampel.

### **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	208	59,000	99,000	86,620	7,211
LEVERAGE	208	0,000	0,986	0,459	0,221
ROA	208	-0,113	0,188	0,039	0,061
SIZE	208	25,295	30,994	27,885	1,333
Valid N (listwise)	208				

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

**Tabel 4**  
**Perhitungan Silang Variabel TENURE**

<b>Keterbatasan Keuangan</b>	<b>Rata-Rata ARL</b>
Masa perikatan kerja KAP dengan perusahaan selama 1 tahun	80
Masa perikatan kerja KAP dengan perusahaan selama 2 tahun	81
Masa perikatan kerja KAP dengan perusahaan selama 3 tahun	82
Masa perikatan kerja KAP dengan perusahaan selama 4 tahun	79
Masa perikatan kerja KAP dengan perusahaan selama 5 tahun	79
Masa perikatan kerja KAP dengan perusahaan selama 6 tahun	82

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

Variabel *audit tenure* diukur dengan menghitung lamanya perikatan KAP dengan perusahaan manufaktur antara 1 sampai 6 tahun. Berdasarkan pada tabel 4, KAP dengan *tenure* 1 tahun memiliki rata-rata ARL selama 80 hari. KAP dengan *tenure* 2 tahun memiliki rata-rata ARL selama 81 hari. KAP dengan *tenure* 3 tahun memiliki rata-rata ARL selama 82 hari. KAP dengan *tenure* 4 tahun memiliki rata-rata ARL selama 79 hari. KAP dengan *tenure* 5 tahun memiliki rata-rata ARL selama 79 hari. Serta, KAP dengan *tenure* 6 tahun memiliki rata-rata ARL selama 82 hari.

**Tabel 5**  
**Perhitungan Silang Variabel SPEC**

<b>Keterbatasan Keuangan</b>	<b>Rata-Rata ARL</b>
Spesialisasi pada industri manufaktur	79
Non spesialisasi pada industri manufaktur	81

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

Variabel KAP spesialisasi manufaktur diukur dengan menghitung banyaknya jasa atestasi pada industri manufaktur yang ditangani oleh auditor, dikategorikan sebagai variabel dummy. Berdasarkan pada tabel 5, perusahaan manufaktur yang menggunakan jasa KAP spesialisasi memiliki rata-rata ARL selama 79 hari, sedangkan perusahaan manufaktur yang tidak yang menggunakan jasa KAP spesialisasi memiliki rata-rata ARL selama 81 hari.

**Tabel 6**  
**Perhitungan Silang Variabel RESTATE**

<b>Keterbatasan Keuangan</b>	<b>Rata-Rata ARL</b>
Terjadi penyajian kembali atas laporan keuangan pada tahun berikutnya	79
Tidak terjadi penyajian kembali atas laporan keuangan pada tahun berikutnya	80

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

Variabel penyajian kembali laporan keuangan diukur dengan melihat perubahan laba bersih pada tahun berikutnya yang dikategorikan sebagai variabel dummy. Berdasarkan pada tabel 6, perusahaan yang melakukan penyajian kembali atas laporan keuangan pada tahun berikutnya memiliki rata-rata ARL selama 79 hari, sedangkan perusahaan yang tidak melakukan penyajian kembali atas laporan keuangan pada tahun berikutnya memiliki rata-rata ARL selama 80 hari.

**Tabel 7**  
**Perhitungan Silang Variabel LOSS**

Keterbatasan Keuangan	Rata-Rata ARL
Perusahaan mengalami kerugian selama tahun 2013-2015	82
Perusahaan tidak mengalami kerugian selama tahun 2013-2015	80

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

Variabel kerugian diukur dengan melihat perolehan laba negatif perusahaan yang dikategorikan sebagai variabel dummy. Berdasarkan pada tabel 7, perusahaan yang mengalami kerugian memiliki rata-rata ARL selama 82 hari, sedangkan perusahaan yang tidak mengalami kerugian memiliki rata-rata ARL selama 80 hari.

**Tabel 8**  
**Ringkasan Hasil Uji Asumsi Klasik dan Goodness of Fit Model**

Variabel	t	sig	Tolerance	VIF	Uji Glejser	
TENURE	0,259	0,845	0,399	0,910	1,099	0,761
SPEC	-2,562	-2,473	0,014	0,887	1,127	0,081
RESTATE	-1,049	-1,020	0,309	0,991	1,009	0,283
LEVERAGE	3,523	1,318	0,189	0,684	1,461	0,223
ROA	-17,740	-1,430	0,154	0,414	2,413	0,416
LOSS	-0,520	-0,327	0,744	0,535	1,869	0,414
SIZE	0,055	0,130	0,896	0,747	1,339	0,701
<i>F test</i>	2,605					
<i>Adj R<sup>2</sup></i>	0,051					
<i>K-S</i>	0,078					
<i>D-W</i>	2,120					
Model	$ARL = \beta_0 + \beta_1TEN + \beta_2SPEC + \beta_3RESTATE + \beta_4LEVERAGE + \beta_5ROA + \beta_6LOSS + \beta_7SIZE + e$					

Keterangan: koefisien signifikan pada tingkat 5%,

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2017

**Interpretasi Hasil**  
**Hipotesis 1**

Hipotesis pertama pada penelitian menyatakan bahwa *audit tenure* memiliki pengaruh negatif terhadap *audit report lag*. Menurut hasil penelitian, *audit tenure* memiliki arah positif dan tidak memiliki pengaruh yang signifikan atas lamanya *audit report lag* (ARL). Hal ini ditunjukkan pada tabel 8 yaitu variabel TENURE memiliki arah positif yang ditunjukkan oleh nilai beta sebesar 0,259 pada tingkat signifikansi sebesar 0,399. Hipotesis pertama ditolak karena nilai probabilitas kesalahan yang dapat ditolerir lebih dari 0,05 dengan arah penelitian yang berbeda.

Berdasarkan hasil statistik deskriptif pada tabel 4 menunjukkan KAP dengan *tenure* 1 tahun memiliki rata-rata ARL selama 80 hari. KAP dengan *tenure* 2 tahun memiliki rata-rata ARL selama 81 hari. KAP dengan *tenure* 3 tahun memiliki rata-rata ARL selama 82 hari. KAP dengan *tenure* 4 tahun memiliki rata-rata ARL selama 79 hari. KAP dengan *tenure* 5 tahun memiliki rata-rata ARL selama 79 hari. Serta, KAP dengan *tenure* 6 tahun memiliki rata-rata ARL selama 82 hari. Hal ini menunjukkan bahwa dengan adanya perikatan antara KAP dengan perusahaan yang semakin lama mengakibatkan ARL yang semakin panjang pula, dari yang awalnya 80 hari menjadi semakin meningkat menjadi 82 hari.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian milik Lee et al. (2009), Habib & Bhuiyan (2011) serta Dao & Pham (2014) yang menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif terhadap *audit report lag* (ARL). Namun, Hasil ini didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Lee & Jahng (2008) dan Bhoor & Khamees (2016) yang menyatakan bahwa lama atau tidaknya *tenure* KAP tidak berpengaruh terhadap *audit report lag*. Hal tersebut dapat terjadi karena apabila KAP yang memberikan jasa audit merupakan KAP yang sama seperti tahun sebelumnya

tetapi para auditor pelaksanaanya berbeda maka para auditor tersebut tetap harus mempelajari kembali mengenai perusahaan sehingga tidak dapat menghasilkan ARL yang lebih singkat.

Berdasarkan teori legitimasi, perusahaan dengan *audit tenure* yang singkat maka akan menghasilkan ARL yang lebih panjang serta semakin panjang *audit tenure* maka akan menghasilkan ARL yang lebih rendah. Namun, hasil ini mendukung teori kepatuhan dimana KAP mematuhi Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Peraturan tersebut mengatur lamanya *tenure audit* untuk suatu KAP adalah selama enam tahun fiskal berturut-turut.

## Hipotesis 2

Hipotesis kedua pada penelitian menyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) spesialisasi manufaktur memiliki pengaruh negatif terhadap *audit report lag* (ARL). Hal ini ditunjukkan pada tabel 8 yaitu variabel SPEC memiliki arah negatif yang ditunjukkan oleh nilai beta sebesar -2,562 pada tingkat signifikansi sebesar 0,014. Hipotesis kedua diterima karena nilai probabilitas kesalahan yang dapat ditolerir kurang dari 0,05 dengan arah penelitian yang sama.

Hasil ini mengindikasikan bahwa perusahaan manufaktur yang diaudit oleh KAP spesialisasi manufaktur memiliki ARL yang lebih singkat. KAP spesialisasi manufaktur diyakini memiliki untuk mendeteksi kesalahan-kesalahan secara lebih baik, serta dapat meningkatkan efisiensi dan pengetahuan mengenai kejujuran laporan keuangan (Rustiatini & Sugiarti, 2013). Hasil penelitian ini mendukung penelitian milik Habib & Bhuiyan (2011) dan Bhoor & Khamees yang menyatakan bahwa dengan adanya KAP spesialisasi industri dapat mempersingkat ARL. Hasil ini mendukung teori legitimasi yang menyatakan KAP spesialisasi manufaktur menunjukkan bahwa perusahaan memiliki legitimasi yang lebih besar dibandingkan dengan non-speialis karena penerimaan dan kepercayaan masyarakat lebih besar (Chrisnoventie & Raharja, 2012). KAP spesialisasi telah profesional di bidang manufaktur dan KAP lebih dipercaya oleh perusahaan dalam melakukan kegiatan audit untuk mempersingkat *audit report lag* (ARL).

## KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh *audit tenure* dan KAP spesialisasi manufaktur terhadap *audit report lag*. 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 yang semakin lama mengakibatkan *audit report lag* (ARL) yang semakin panjang. *Audit tenure* yang pendek tidak mengakibatkan ARL menjadi semakin panjang. ARL laporan keuangan auditan perusahaan dapat dipersingkat dengan adanya KAP spesialisasi manufaktur. Keberadaan KAP spesialisasi manufaktur dapat menghemat waktu yang diperlukan oleh KAP dalam menyelesaikan laporan keuangan auditan dan membuat kinerja menjadi lebih efisien.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, *Adjusted R Square* penelitian ini hanya sebesar 5,1 % yang artinya 5,1% dari *audit report lag* (ARL) dari laporan keuangan auditan perusahaan dipengaruhi oleh *audit tenure*, Kantor Akuntan Publik (KAP) spesialisasi manufaktur, penyajian kembali laporan keuangan, rasio *leverage*, *Return on Assets*, kerugian, dan ukuran perusahaan. 94,9% sisanya menunjukkan *audit report lag* (ARL) dipengaruhi oleh variabel-variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini. Persentase yang kecil tersebut menunjukkan variabel independen dan kontrol di dalam penelitian ini hanya memberikan pengaruh yang kecil terhadap *audit report lag* (ARL). Kedua, Nilai uji normalitas pada penelitian ini hanya sebesar 0,078. Nilai tersebut mendekati ketentuan batas nilai normalitas data yang harus dipenuhi (data terdistribusi normal  $> 0,050$ ).

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 menambahkan karakteristik audiutor lainnya sebagai variabel independen. Beberapa variabel



dimaksud misalnya pergantian auditor, opini auditor, tata kelola, pengendalian internal perusahaan serta *fee* audit. Ketiga, perusahaan manufaktur sebaiknya menggunakan Kantor Akuntan Publik (KAP) spesialisasi yang telah mengenal industri atau kegiatan operasi perusahaan dengan baik. Berdasarkan hasil penelitian ini diketahui bahwa *audit tenure* tidak berpengaruh terhadap keterjadian *audit report lag* (ARL). Di sisi lain, variabel KAP spesialisasi manufaktur berpengaruh terhadap *audit report lag* (ARL), sehingga perusahaan manufaktur yang mengharapkan *audit report lag* yang singkat sebaiknya menggunakan KAP spesialisasi manufaktur.

## REFERENSI

### DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, R. A. R., & Kamarudin, K. A. Bin. (2003). *Audit Delay and The Timeliness of Corporate Reporting: Malaysian Evidence*.
- Ashforth, B. E., & Gibbs, B. W. (1990). The Double-Edge of Organizational Legitimation. *Organization Science*, 1(February), 177–194.
- Ashton, R. H., Graul, P. R., & Newton, J. D. (1989). Audit Delay and The Timeliness of Corporate Reporting. *Contemporary Accounting Research*, 5(2), 657–673.
- Bhoor, A. Y. Al, & Khamees, B. A. (2016). Audit Report Lag, Audit Tenure and Auditor Industry Specialization; Empirical Evidence from Jordan. *Journal of Business Administration*, 12(2), 459–479.
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Practice & Theory*, 23(2), 55–69.
- Chrisnoventie, D., & Raharja, S. (2012). Pengaruh Ukuran KAP dan Spesialisasi industri KAP terhadap Kualitas Audit: Tingkat Risiko Litigasi Perusahaan sebagai Variabel Moderasi. *Diponegoro Journal of Accounting*, 1(1), 1–15.
- 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>
- Dyer, J. C., & Mchugh, A. J. (1975). The Timeliness of the Australian Annual Report. *Journal of Accounting Research*, 13(2), 204–219.
- Ghozali, I. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS 21* (Tujuh ed.). Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I., & Chariri, A. (2014). *Teori Akuntansi* (Empat ed.). Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- 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>
- Green, W. (2008). Are Industry Specialists More Efficient and Effective in Performing Analytical Procedures? A Multi-stage Analysis. *International Journal of Auditing*, 12, 243–260.
- Gujarati, N. (2004). *Basic Econometrics* (Fourth Edition ed.). Singapore: McGraw-Hill.
- 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. (2009). *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jama'an. (2008). *Pengaruh Mekanisme Corporate Governance, dan Kualitas Kantor Akuntan Publik Terhadap Integritas Informasi Laporan Keuangan*.
- Juanita, G., & Satwiko, R. (2012). Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik, Kepemilikan, Laba Rugi, Profitabilitas dan Solvabilitas Terhadap Audit Report LAg. *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*, 14(1), 31–40.
- Junaidi, Apriyanto, H. P., Nurdiono, & Suwardi, E. (2014). The Effect of Audit Firm Tenure in Artificial Rotation on Audit Quality. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 17(3), 439–448. <https://doi.org/10.14414/jebav.14.1703013>
- Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan Nomor: KEP-346/ BL/ 2011 Tentang Penyampaian Laporan Keuangan Berkala Emiten atau Perusahaan Publik.
- Kieso, D., Weygandt, J., & Warfield, T. (2013). *Intermediate Accounting* (Fifteenth ed.). USA: Palatino LT Std.



- Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional Evidence on Audit Report Lag. *Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137–146.
- Kwon, S. Y., Lim, C. Y., & Tan, P. M. (2007). Legal Systems and Earnings Quality: The Role of Auditor Industry Specialization. *Journal of Practice & Theory*, 26(2), 25–55.
- Lee, H., & Jahng, G. J. (2008). Determinants Of Audit Report Lag: Evidence From Korea - An Examination of Auditor-Related Factors. *The Journal of Applied Business Research*, 24(2), 27–44.
- Lee, H., 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 Accounting*, 13, 87–104. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00406.x>
- Lim, C., & 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>
- Mohamad-Nor, M. N., Shafie, R., & Wan-Hussin, W. N. (2010). Corporate Governance and Audit Report Lag in Malaysia. *Journal of Accounting and Finance*, 6(2), 57–84.
- Mukhtaruddin, Oktarina, R., Relasari, & Abukosim. (2015). Firm and Auditor Characteristics , and Audit Report Lag in Manufacturing Companies Listed on Indonesia Stock Exchange during 2008-2012. *Journal of Business and Management*, 3(January), 13–26.
- Mulyadi. (2011). *Auditing* (6 ed.). Jakarta: Salemba Empat.
- Neuman, W. (2014). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*. USA: Pearson Education Limited.
- Otoritas Jasa Keuangan Nomor 29/ POJK.04/ 2016 Tentang Laporan Tahunan Emiten atau Perusahaan Publik
- Owhoso, V. E., Jr., W. F. M., & Jr., J. G. L. (2002). Error Detection by Industry-Specialized Teams during Sequential Audit Review. *Journal of Accounting Research*, 40(3), 883–900.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/ PMK.01/ 2008 Tentang Jasa Akuntan Publik.
- Rozania, ZR, R. A., & Nindito, M. (2013). *Pengaruh Mekanisme Corporate Governance, Pergantian Auditor, dan Spesialisasi Industri Auditor terhadap Integritas Laporan Keuangan*.
- Rustiati, N. W., & Sugiarti, N. W. M. (2013). Pengaruh Karakteristik Auditor, Opini Audit, Audit Tenure, Pergantian Auditor pada Audit Delay. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Humanika*, 2(2), 657–675.
- Sarjono, & Julianita. (2011). *SPSS vs LISREL: Sebuah Pengantar, Aplikasi untuk Riset*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sekaran, U. (2006). *Metodologi Penelitian untuk Bisnis* (Edisi Pertama ed.). Jakarta: Salemba Empat.
- Soltani, B. (2002). Timeliness of corporate and audit reports: Some empirical evidence in the French context. *The International Journal of Accounting*, 37, 215–246.
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(March), 571–611. <https://doi.org/10.2307/258788>
- Sulistyo, W. A. N. (2010). *Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Ketepatan Waktu Penyampaian Laporan Keuangan Pada Perusahaan yang Listing di Bursa Efek Indonesai Periode 2006-2008*. Universitas Diponegoro.
- Tyler, T. R. (1990). *Why People Obey the Law*. Michigan: Book Crafters.
- Wardhana, P. H. (2014). *Faktor-Faktor Internal yang Berpengaruh Terhadap Audit Report Lag*. Universitas Diponegoro.