



REPUTASI KAP, PERGANTIAN AUDITOR, DAN HAL AUDIT UTAMA TERHADAP AUDIT REPORT LAG: UKURAN PERUSAHAAN SEBAGAI VARIABEL MODERASI (Studi Empiris pada Perusahaan Energy yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2022-2024)

Carissa Maharani, Anis Chariri¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +6282135240978

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of Accounting Firm reputation, auditor switching, and the number of Key Audit Matters (KAM) on audit report lag, as well as the moderating role of firm size in these relationships. The dependent variable in this research is audit report lag, while the independent variables include Accounting Firm reputation, auditor switching, and the number of KAM. Firm size is examined as a moderating variable to assess whether it strengthens or weakens the relationships between the independent variables and audit report lag.

The sample consists of 167 observations from energy sector companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) during the period of 2022 to 2024, selected using a purposive sampling method based on predetermined criteria. This study employs a quantitative approach, using multiple linear regression and Moderated Regression Analysis (MRA) with SPSS version 26.

The results show that Accounting Firm reputation has a significant negative effect on audit report lag. Auditor switching has a positive but statistically insignificant effect, while the number of KAM also has a negative but insignificant effect. Furthermore, firm size weakens the effect of Accounting Firm reputation and the number of KAM, and strengthens the effect of auditor switching on audit report lag, although these moderating effects are not statistically significant.

Keywords: Audit report lag, Audit Firm Reputation, Auditor switching, Key Audit Matters, Firm Size.

PENDAHULUAN

Laporan keuangan memegang peranan krusial bagi investor, kreditor, serta regulator pada proses pengambilan keputusan. PSAK No. 1 Tahun 2015 menegaskan bahwasanya laporan keuangan merupakan bentuk pertanggung jawaban manajer dalam pengelolaan sumber daya perusahaan, dengan menekankan karakteristik fundamental seperti relevansi, materialitas, dan representasi yang tepat. Relevansi, yang diukur melalui nilai prediktif, konfirmatori, dan ketepatan waktu, sangat penting karena keterlambatan penyampaian laporan keuangan dapat mengurangi nilai informasinya, seperti halnya yang telah diatur dalam PSAK No.1, tepatnya pada paragraf ke-43. Untuk melindungi kepentingan pemangku kepentingan, melalui Peraturan OJK Nomor 14 Tahun 2022 menetapkan laporan keuangan tahunan entitas harus disampaikan selambat-lambatnya tiga bulan setelah berakhirnya periode laporan. Data Bursa Efek Indonesia (BEI) menunjukkan fluktuasi signifikan dalam kepatuhan emiten menyerahkan laporan keuangan tahunan. Pada tahun 2021, berdasarkan keputusan Peng-LK-00003/BEI.PP3/05-2022, sebanyak 91 dari 759 emiten (12%) terlambat. Namun, angka ini menurun menjadi 61 dari 820 emiten (7,4%) pada tahun 2022, sesuai dengan keputusan Peng-LK-00007/BEI.PP3/05-2023, menandakan adanya perbaikan kepatuhan. Sebaliknya, tren positif ini berbalik pada tahun 2023, dengan jumlah emiten terlambat melonjak menjadi 137 dari 950 emiten (14,4%), yang juga tercantum dalam keputusan Peng-LK-00007/BEI.PP3/05-2023, mencerminkan kemunduran kepatuhan yang melampaui tingkat keterlambatan tahun 2021.

Tren tersebut mengindikasikan adanya dinamika kompleks dalam kepatuhan pelaporan emiten. Di satu sisi, jumlah emiten yang wajib melapor terus meningkat, yang mungkin disebabkan oleh pertumbuhan jumlah perusahaan yang terdaftar di bursa. Namun, lonjakan lag dalam

¹ Corresponding author



pelaporan audit juga dapat mencerminkan efisiensi proses audit dan tata kelola perusahaan. Tren keterlambatan pelaporan emiten dalam tiga tahun terakhir menunjukkan fluktuasi yang cukup signifikan. Keterlambatan pelaporan keuangan dapat dikaitkan dengan konsep *Audit report lag*, yang dimaknai sebagai selisih masa dalam hitungan hari dari periode akhir pelaporan keuangan dengan tanggal saat pelaporan audit independen resmi ditandatangani (Baatwah et al., 2024).

Keterlambatan pada penyampaian pelaporan keuangan tahunan dapat menciptakan persepsi negatif terhadap ketidakpastian dalam transparansi dan akuntabilitas perusahaan. Dengan tenggat waktu yang terlalu lama membuat publik beranggapan bahwa perusahaan memiliki kegiatan operasional yang kompleks dan terdapat masalah dalam laporan keuangannya (Rajabalizadeh, 2024). Selain itu, ketepatan waktu ini juga dapat dipengaruhi beberapa faktor eksternal perusahaan, salah satunya adalah kemampuan auditor eksternal untuk menyajikan dengan tepat waktu. Proses audit yang dijalankan akuntan publik (dalam hal berikut berperan sebagai auditor eksternal) memiliki peranan yang penting dalam menentukan ketepatan waktu pelaporan keuangan. Karenanya, keterlibatan auditor eksternal sangat krusial untuk menjaga transparansi dan akuntabilitas perusahaan (Rahaman & Bhuiyan, 2024).

Berbagai riset mengenai pengungkapan *Audit report lag* juga sudah banyak dijalankan dan kebanyakan difokuskan pada isu yang berkaitan dengan Audit Committee Size (Apadore & Mohd Noor, 2013; Hossain, 1998a; Ishaq, 2016a; Maranjory & Tajani, 2022; Sobhan et al., 2024), Audit Committee Gender Diversity (Afenza et al., 2022; Okoba, 2024; Sobhan et al., 2024), Audit Committee Independence (Al-Qublani et al., 2020; Apadore & Mohd Noor, 2013; Sobhan et al., 2024), Audit Committee expertise (Afenza et al., 2022; Al-Qublani et al., 2020; Apadore & Mohd Noor, 2013; Maranjory & Tajani, 2022; Sobhan et al., 2024). Lebih lanjut, studi lain banyak menguji pengaruh Audit Quality, Internal Audit, Audit Committee Expertise, Risk Management Committee Size, Profitability, Audit Committee overlap terhadap *Audit report lag* (Afenza et al., 2022; Al-Qublani et al., 2020; Hossain, 1998b; Ishaq, 2016b; Juwita et al., 2020; Sobhan et al., 2024)

Penelitian terkait *Audit report lag* tidak dapat terlepas dari auditor eksternal. Hal ini dikarenakan auditor memiliki kewajiban yang tertulis dalam Buletin Akuntansi Staf (BAS) No.9 mengenai penyampaian laporan keuangan maupun laporan tahunan harus diperiksa oleh auditor melalui proses audit, sehingga laporan tersebut dapat dikatakan sah. Proses audit wajib dilakukan agar dapat menilai kewajaran informasi yang dicantumkan, mencegah kesalahan material, serta memastikan kesesuaian pelaporan tersebut dengan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum (GAAP). KAP bereputasi tinggi seperti big 4 dianggap mempunyai mutu audit lebih baik (DeAngelo, 1981). Hal ini disebabkan oleh dukungan sumber daya yang lebih unggul dan memiliki kemampuan seperti pelatihan dan teknologi yang lebih mumpuni untuk melaksanakan berbagai prosedur audit. Penyelesaian audit secara lebih singkat menjadi faktor penting dalam meningkatkan transparansi dan kepercayaan dari pemangku kepentingan. (Rahman et al., 2023)

Permenkeu No. 17/PMK.01/2008 terkait Jasa Akuntan Publik menyatakan KAP dilarang memberi layanan audit atas pelaporan keuangan yang sama selama melampaui enam tahun berturut-turut. Sementara itu, partner auditor yang menandatangani laporan audit dibatasi hingga tiga tahun berturut-turut. Regulasi serupa juga terdapat di Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Bernomor 13/POJK.03/2017 yang meregulasi bahwa entitas di sektor jasa keuangan wajib mengganti KAP setelah lima tahun penggunaan jasa secara berturut-turut. Partner auditor yang bertugas menandatangani laporan audit juga harus diganti setelah tiga tahun berturut-turut. Dengan peraturan-peraturan tersebut mengharuskan sebuah perusahaan mengganti auditor eksternal dalam kurun waktu tertentu. Pergantian penggunaan jasa auditor ini yang disebut *Auditor switching* yang dirancang untuk mendorong akuntabilitas, transparansi, dan kepercayaan publik terhadap laporan keuangan sesuai yang tertulis dalam SPAP.

Tahun 2015, International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) menerbitkan ISA 701 yg menetapkan format laporan audit terbaru dengan memasukkan Key Audit Matters (KAM) sebagai informasi yang wajib disampaikan di laporan auditor independen yg diberlakukan untuk laporan keuangan yang berakhir setelah Desember 2016. Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), sebagai pihak yang bertanggung jawab dan memiliki wewenang menyesuaikan standar audit nasional dengan standar audit internasional, menetapkan Standar Audit (SA) 701 pada tahun



2021. Standar ini membahas tentang penyampaian Hal Audit Utama pada Laporan Auditor Independen (LAI) yang merupakan adopsi atas Standard on Auditing (ISA) 701. Pengungkapan KAM diungkapkan guna meningkatkan transparansi dan akuntabilitas, tetapi juga dapat berdampak pada lamanya waktu penyelesaian proses audit. Auditor harus dapat mengenali permasalahan yang paling signifikan berdasarkan risiko, pertimbangan profesional, dan kompleksitas entitas. Proses ini tidak hanya melibatkan analisis mendalam terhadap laporan keuangan, tetapi juga diskusi dengan manajemen dan pihak berwenang lainnya.

Sejalan dengan teori agensi sebagaimana dicanangkan (Jensen & Meckling, 1976)), dijelaskan bahwa terdapatnya korelasi kontraktual dari prinsipal (pemegang saham) serta agennya (manajemen perusahaan), di mana potensi konflik kepentingan dapat muncul karena agen cenderung memprioritaskan kepentingannya sendiri dibandingkan dengan kepentingan prinsipal. Keterlambatan penyampaian laporan keuangan (*Audit report lag*) sering kali mencerminkan upaya agen untuk menunda pengungkapan informasi sensitif atau menyembunyikan masalah internal perusahaan (Jensen & Meckling, 1976). Selain itu, *auditor switching* yang diwajibkan oleh regulasi membutuhkan waktu penyesuaian, yang dapat memperpanjang proses audit dan memengaruhi transparansi serta akuntabilitas yang diharapkan prinsipal (Choi et al., 2015).

Penelitian sebelumnya menunjukkan adanya ketidakkonsistensi hasil terkait pengaruh Reputasi KAP serta pergantian auditor terhadap *audit report lag*. (Vebriani, 2022) menyatakan bahwa ukuran perusahaan memegang perannya selaku variabel moderasi yang bisa memperlengah pengaruh Reputasi KAP terhadap *audit report lag*. Riset tersebut menyebutkan bahwa perusahaan berskala besar cenderung memilih menggunakan jasa dari KAP besar yang memiliki keunggulan dalam sumber daya dan teknologi, serta memiliki dorongan untuk menjaga reputasi, sehingga proses audit dapat diselesaikan lebih cepat. Akan tetapi, temuan tersebut tidak senada dengan hasil riset (Margaretha & Suhartono, 2016; Shanti & Kusumawardhani, 2023), yang menyimpulkan bahwasanya ukuran perusahaan tidak memoderasi pengaruh reputasi KAP terhadap *Audit report lag*. Mereka berpendapat bahwa baik KAP Big Four maupun non-Big Four telah mengikuti standar audit yang berlaku secara umum, tanpa membedakan ukuran perusahaan klien. Ketidakkonsistensi juga terlihat dalam riset terkait *auditor switching*. (Jannah, 2018; Margaretha & Suhartono, 2016) mengatakan bahwa ukuran perusahaan mempunyai kemampuan guna memoderasi korelasi *auditor switching* terhadap *audit report lag*, dikarenakan perusahaan berskala besar umumnya mempunyai sistem pengendalian dari dalam secara lebih baik serta sumber daya yang bisa menjadikan proses audit lebih cepat, meskipun terjadi pergantian auditor. Namun, ihal tersebut berlawanan dengan riset (Khoirun Nisa & Hidayat, 2024) yang menyatakan bahwasanya *auditor switching* tidak memengaruhi *audit report lag* karena auditor tetap melaksanakan prosedur audit sesuai standar, terlepas dari adanya pergantian auditor.

TINJAUAN PUSTAKA

Agency Theory (Teori Agensi)

Riset ini didasarkan pada teori agensi yang pertama kali disampaikan Jansen & Meckling pada 1976. Teori tersebut memberi penjelasan suatu relasi yang bersifat kontraktual dari kedua pihak, yakni prinsipal serta agen, dimana agen diberikan kewenangan dari principal guna menjalankan berbagai tugas dan membuat keputusan atas nama principal. (Scott, 2015) menyatakan bahwa teori ini merupakan bentuk perjanjian antara principan dan agen, dimana principan memberikan tugas tertentu kepada agen untuk melaksanakan kegiatan operasional. Dalam pelaksanaannya, agen memiliki tanggung jawab dan otoritas dalam pengambilan keputusan yang bertujuan untuk memenuhi kepentingan prinsipal. Teori ini juga dikenal sebagai suatu konsep yang menekankan pemisahan peran antara principal dan agen, dengan hubungan kerja yang terstruktur berdasarkan prinsip-prinsip agen-prinsipal (Harahap, 2005)

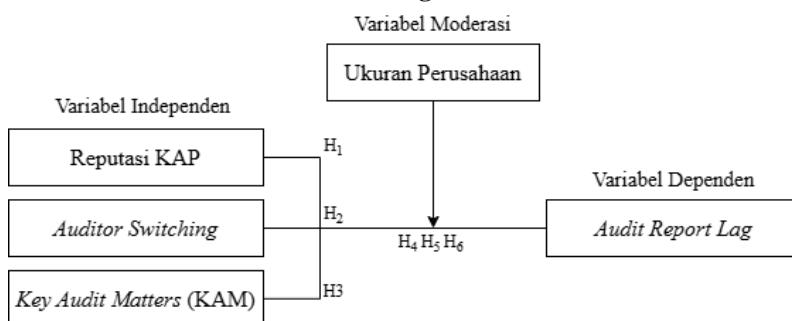
Adanya potensi manipulasi dalam laporan keuangan perusahaan menjadi perhatian utama bagi principal, karena dapat memengaruhi reliabilitas informasi yang dijadikan dasar pengambilan keputusan. Untuk mengurangi risiko manipulasi, principal dapat menjalin kerja sama dengan KAP untuk memberikan penilaian terhadap kewajaran perlaporan keuangan perusahaan sebagaimana disusun agen. KAP kemudian akan menujuk auditor independen untuk memeriksa dan mengevaluasi laporan keuangan tersebut. Pemeriksaan laporan keuangan sebelum diterbitkan

bertujuan untuk meminimalkan potensi asimetri informasi antara pihak manajemen perusahaan yang bertindak selaku agen serta pemegang saham ataupun pemilik perusahaan yang berperan selaku prinsipal (Joy & Fachriyah, 2018). Audit yang dilakukan secara independen dan berkualitas memeliki peran penting dalam memperkecil asimetri informasi antara manajemen dan pemilik perusahaan. Selain itu, audit juga mampu meningkatkan akuntabilitas manajemen serta membina kepercayaan antara manajemen perusahaan dan pemegang saham. Dengan demikian, audit tidak hanya berfungsi sebagai alat verifikasi atas kewajaran laporan keuangan, tetapi juga menjadi sarana strategis untuk menurunkan biaya agensi melalui peningkatan transparansi, disiplin manajerial, dan implementasi tata kelola organisasi yang lebih efektif, efisien, serta bertanggung jawab.

Kerangka Pemikiran

Riset ini menggunakan Reputasi KAP, *Auditor switching*, serta Key Audit Matters (KAM) sebagai variabel independen terhadap *Audit report lag* selaku variabel dependennya serta Ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi.

Gambar 1 Kerangka Pemikiran



Pengembangan Hipotesis

Pengaruh KAP Big Four mempercepat Audit report lag

Reputasi KAP Big 4 tidak hanya berguna sebagai sinyal kualitas audit, tetapi juga menjadi insentif bagi auditor untuk menyelesaikan audit tepat waktu, sehingga mengurangi *audit report lag* (ARL). Merujuk pada teori keagenan, seorang auditor bertindak selaku pihak independen yang meminimalkan konflik kepentingan pada agen (manajemen) dengan prinsipal (pemegang saham) dengan memberikan laporan audit yang andal dan tepat waktu (Jensen & Meckling, 1976) KAP bereputasi tinggi memiliki sumber daya manusia yang kompeten, fasilitas audit yang memadai, dan teknologi canggih, sehingga mampu mempercepat proses audit tanpa mengorbankan kualitas (Habib & Bhuiyan, 2011; Rusmin & Evans, 2017). Selain itu, tekanan reputasi mendorong auditor Big 4 untuk mempertahankan standar profesional yang tinggi, sehingga ARL menjadi lebih singkat dibandingkan KAP non-Big 4 (Margaretha & Suhartono, 2016)

Teori keagenan menjelaskan bahwa ARL mencerminkan efisiensi auditor dalam menyelesaikan laporan audit, yang berdampak pada tingkat asimetri informasi antar manajemen dan pemegang saham (Watts et al., 1990) KAP bereputasi tinggi, seperti Big 4, cenderung lebih efisien karena memiliki sistem pengendalian kualitas yang ketat dan struktur organisasi yang mendukung percepatan proses audit (Ade Nadira Sunersa et al., 2022; Ishaq, 2016a) Selain itu, klien KAP Big 4 bersedia mengeluarkan fee audit yang lebih mahal dengan harapan auditor mampu menyelesaikan audit lebih cepat, sehingga mengurangi ARL (Habib & Bhuiyan, 2011). Dengan demikian, reputasi KAP berperan sebagai mekanisme governance yang memperpendek ARL melalui profesionalisme dan efisiensi kerja (Gul et al., 2011). Hasil penelitian empiris mendukung argumen bahwa reputasi KAP berpengaruh negatif terhadap ARL. (Syukri Hadi & Jessica Silviani Gharnisia, 2023) menemukan bahwa KAP Big 4 memiliki ARL lebih pendek karena didukung oleh auditor berpengalaman, staf yang memadai, dan teknologi canggih. Temuan serupa diungkapkan oleh (Rusmin & Evans, 2017) serta (Margaretha & Suhartono, 2016), mengatakan bahwasanya KAP Big 4 lebih cepat dalam menuntaskan auditnya karena motivasi menjaga reputasi dan tuntutan profesionalisme. Selain itu, riset (Ade Nadira Sunersa et al., 2022) menguatkan bukti bahwa efisiensi KAP bereputasi tinggi secara signifikan mengurangi ARL, sejalan dengan teori



keagenan yang menekankan pentingnya transparansi dan akuntabilitas dalam pelaporan keuangan (DeFond & Zhang, 2014)

H1 : KAP Big Four mempercepat Audit report lag

Pengaruh Auditor switching memperpanjang Audit report lag

Auditor switching ataupun pergantian auditor eksternal dari entitas dapat menyebabkan peningkatan *audit report lag* (ARL) karena auditor baru membutuhkan waktu tambahan untuk mempelajari struktur organisasi, sistem pengendalian internal, dan risiko spesifik perusahaan klien. Berdasarkan teori keagenan, auditor berfungsi sebagai pihak independen yang meminimalkan asimetri informasi antara agen (manajemen) dan prinsipal (pemilik perusahaan) (Jensen & Meckling, 1976) Ketika terjadi pergantian auditor, proses pengawasan menjadi kurang efisien karena auditor baru harus melalui fase pembelajaran yang memakan waktu, termasuk mempelajari kebijakan akuntansi, praktik bisnis, dan risiko material perusahaan (DeFond & Zhang, 2014) Studi oleh (Knechel & Payne, 2001) menunjukkan bahwa *auditor switching* secara signifikan meningkatkan ARL karena kompleksitas adaptasi auditor baru dengan lingkungan audit yang berbeda.

Teori keagenan menjelaskan bahwa ketidakstabilan hubungan auditor-klien dapat mengurangi efektivitas audit karena auditor yang baru ditunjuk belum memiliki pemahaman mendalam tentang operasi perusahaan. Hal ini berpotensi memperlambat proses audit, terutama dalam mengidentifikasi risiko material dan mengevaluasi pengendalian internal (Habib & Bhuiyan, 2011). Auditor lama memiliki keunggulan informasi (information advantage) yang memungkinkan mereka menyelesaikan audit lebih cepat, sementara auditor baru harus melakukan prosedur audit tambahan untuk memperoleh keyakinan yang memadai (Dao & Pham, 2014; Tanyi et al., 2010). Kajian empiris oleh (Ghosh & Tang, n.d.) menyimpulkan perusahaan yang melakukan pergantian auditor cenderung mengalami ARL lebih panjang, terutama jika pergantian terjadi menjelang akhir tahun fiskal.

Beberapa penelitian empiris mendukung pengaruh positif *auditor switching* terhadap ARL. (Praptika & Rasmini, 2016) menemukan bahwa pergantian auditor memperpanjang ARL, meskipun pengaruhnya secara statistik tidak selalu signifikan. Temuan tersebut senada dengan riset (Syukri Hadi & Jessica Silviani Gharniscia, 2023), yang menyatakan bahwa auditor baru memerlukan durasi lebih panjang guna menelaah karakteristik kliennya, sehingga memperlambat guna menuntaskan laporan auditnya. Selain itu, studi oleh (Robert Knechel et al., 2012) mengatakan bahwasanya perusahaan yang mengganti auditor cenderung memiliki ARL lebih panjang karena ketidakstabilan dalam hubungan audit. Merujuk pada pemaparan tersebut pengembangan hipotesisinya:

H2 : Auditor switching memperpanjang audit report lag

Pengaruh Key Audit Matters (KAM) terhadap Audit report lag

Key Audit Matters (KAM) adalah area audit yang paling signifikan dan kompleks, memerlukan perhatian ekstra dari auditor dalam bentuk prosedur tambahan, diskusi mendalam dengan manajemen, serta dokumentasi yang lebih rinci. Berdasarkan teori keagenan, pengungkapan KAM memiliki fungsi transparansi yang menurunkan risiko ketidaksesuaian informasi antara agen dan prinsipal (Jensen & Meckling, 1976). Semakin banyak atau semakin kompleks KAM yang diidentifikasi, semakin besar pula beban kerja auditor karena harus melakukan pengujian yang lebih mendalam untuk memastikan kewajaran laporan keuangan (Christensen et al., 2013) Hal ini berdampak pada peningkatan ARL, dikarenakan auditornya memerlukan durasi lebih panjang guna menyelesaikan prosedur auditnya terkait KAM (Gutierrez et al., 2016)

Dalam kerangka teori keagenan, KAM merepresentasikan area dengan risiko material yang tinggi, sehingga auditor harus melakukan pemeriksaan ekstra untuk melindungi kepentingan pemegang saham. Kompleksitas KAM sering kali melibatkan estimasi akuntansi yang subjektif, transaksi pihak terkait, atau isu pengakuan pendapatan yang memerlukan analisis mendalam (DeFond & Zhang, 2014). Auditor berkewajiban untuk mengumpulkan bukti yang memadai dan mendokumentasikan pertimbangan profesionalnya secara rinci, yang secara alami memperpanjang

durasi audit (Sirois et al., 2017). Studi oleh (Ciğer et al., 2025) menyatakan bahwa entitas dengan total KAM lebih banyak mempunyai kecenderungan mengalami ARL lebih panjang, karena auditor menghabiskan waktu tambahan untuk mengevaluasi risiko dan menyelesaikan prosedur audit yang diperlukan. Empiris mendukung hubungan positif antara KAM dan ARL. Penelitian (Ciğer et al., 2025) menemukan bahwa KAM meningkatkan kualitas audit tetapi juga memperpanjang ARL akibat prosedur audit yang lebih intensif. Temuan serupa diungkapkan oleh (Fatin, 2024), yang menyatakan bahwa kompleksitas KAM berdampak pada peningkatan upaya audit, termasuk pengujian substantif tambahan dan koordinasi dengan spesialis.

H3 : Key Audit Matters (KAM) berpengaruh positif terhadap *audit report lag*.

Peran Ukuran Perusahaan dalam memoderasi Pengaruh Reputasi KAP terhadap *Audit report lag*

Reputasi KAP, khususnya yang tergolong dalam Big 4, umumnya dikaitkan dengan efisiensi dan kualitas audit yang unggul karena disokong oleh kompetensi sumber daya, kecanggihan teknologi, serta pengalaman secara luas (Habib & Bhuiyan, 2011). Namun, efektivitas reputasi KAP dalam memperpendek *audit report lag* (ARL) bisa terpengaruh akan besar ataupun kecilnya perusahaan klien. Perusahaan dengan skala besar condong mempunyai struktur organisasi kompleks, operasi yang tersebar secara geografis, serta transaksi keuangan yang lebih rumit, sehingga auditor membutuhkan durasi audit yang lebih lama (DeFond & Zhang, 2014). Meskipun KAP Big 4 memiliki kapasitas untuk menangani kompleksitas ini, ukuran perusahaan yang besar dapat mengurangi keunggulan efisiensi yang dimiliki oleh KAP bereputasi tinggi, karena auditor tetap harus menghadapi tantangan tambahan dalam mengaudit entitas yang lebih kompleks (Gul et al., 2011).

Teori keagenan menjelaskan bahwa perusahaan besar memiliki tingkat ketimpangan informasi serta konflik kepentingan lebih tinggi dari manajemen (agen) dengan pemegang saham (prinsipal), sehingga memerlukan pengawasan audit yang lebih intensif (Jensen & Meckling, 1976). KAP bereputasi tinggi diharapkan dapat mengurangi asimetri informasi ini melalui audit yang berkualitas dan tepat waktu. Namun, kompleksitas operasi dan risiko material yang lebih tinggi pada perusahaan besar mengharuskan auditornya guna melaksanakan prosedur audit secara lebih mendalam serta dokumentasi secara lebih rinci, yang pada akhirnya dapat memperpanjang ARL (Ciğer et al., 2025). Dengan demikian, meskipun reputasi KAP secara umum dapat mempercepat proses audit, besarnya ukuran perusahaan bisa berperan sebagai faktor moderasi yang memperlemah pengaruh positif reputasi KAP terhadap kecepatan penyelesaian audit (Shanti & Kusumawardhany, 2023).

Penelitian empiris mendukung argumen bahwasanya ukuran suatu perusahaan dapat memperlemah hubungan antara reputasi KAP dan ARL. (Shanti & Kusumawardhany, 2023) menyimpulkan ukuran perusahaan tidak secara signifikan memoderasi pengaruh reputasi KAP terhadap ARL, karena kompleksitas operasi perusahaan besar mengharuskan auditor untuk tetap melakukan prosedur audit yang ketat, terlepas dari reputasi KAP. Temuan tersebut senada dengan riset (Knechel & Payne, 2001), yang menunjukkan bahwasanya perusahaan besar cenderung memiliki ARL lebih lama karena tingginya tingkat risiko dan kompleksitas yang harus ditangani oleh auditor. Selain itu, studi oleh (Rusmin & Evans, 2017) mengindikasikan bahwa meskipun KAP Big 4 lebih efisien, ukuran perusahaan yang besar dapat mengurangi dampak efisiensi tersebut karena meningkatnya beban kerja auditor. Dengan begitu, pengembangan hipotesisnya:

H4: Ukuran perusahaan memperlemah hubungan antara Reputasi KAP terhadap *audit report lag*.

Peran Ukuran Perusahaan dalam Memoderasi Pengaruh *Auditor switching* terhadap *Audit report lag*

Auditor switching atau pergantian auditor eksternal dapat menimbulkan konsekuensi signifikan terhadap ARL, terutama saat perusahaan yang diaudit berukuran besar. Berdasarkan teori keagenan, pergantian auditor menciptakan kebutuhan akan penyesuaian awal dimana auditor baru harus memahami sistem, lingkungan bisnis, dan risiko spesifik perusahaan ((Jensen &

Meckling, 1976). Perusahaan besar dengan struktur organisasi kompleks, banyaknya transaksi, dan keberadaan entitas anak, proses adaptasi ini memakan waktu lebih lama (DeFond & Zhang, 2014).

Dalam kerangka teori keagenan, perusahaan besar memiliki tingkat asimetri informasi dan potensi konflik keagenan lebih tinggi, sehingga membutuhkan pemeriksaan audit secara lebih ketat (Watts & Zimmerman, 1986). Ketika terjadi pergantian auditor, auditor baru cenderung bersikap lebih konservatif dengan melakukan prosedur audit ekstensif untuk mengkompensasi kurangnya pengetahuan tentang klien (Ghosh & Tang, n.d.). Penelitian (Knechel & Payne, 2001) menemukan bahwa efek *auditor switching* terhadap ARL 30% lebih besar pada perusahaan besar, karena auditor baru memerlukan waktu tambahan untuk memahami sistem pengendalian internal yang lebih kompleks dan mengevaluasi risiko material yang lebih tinggi.

Hasil penelitian empiris memberikan dukungan terhadap peran moderasi ukuran perusahaan. (Margaretha & Suhartono, 2016) mendapatkan bahwasanya ukuran perusahaan memperkuat pengaruh *auditor switching* terhadap ARL, dimana perusahaan besar dengan auditor baru memerlukan waktu guna menuntaskan auditnya 15% lebih lama dibanding perusahaan kecil. Temuan ini konsisten dengan studi (Praptika & Rasmini, 2016) yang menunjukkan bahwa kompleksitas operasi perusahaan besar memperpanjang masa transisi auditor baru. Namun, beberapa penelitian seperti yang dilakukan (Shanti & Kusumawardhani, 2023) justru menemukan bahwa sistem dokumentasi yang baik di perusahaan besar dapat memitigasi dampak negatif *auditor switching*. Berdasarkan pertimbangan teoritis dan empiris tersebut, hipotesis yang dikembangkan adalah:

H5 : Ukuran Perusahaan memperkuat pengaruh *auditor switching* terhadap *audit report lag*

Peran Ukuran Perusahaan dalam Memoderasi Pengaruh Key Audit Matters (KAM) terhadap *Audit report lag*

Key Audit Matters (KAM) merepresentasikan area audit yang paling signifikan dan kompleks, seringkali memerlukan pertimbangan profesional ekstensif dari auditor. Berdasarkan teori keagenan, pengungkapan KAM berfungsi sebagai mekanisme transparansi guna meminimalkan ketimpangan informasi dari agen (manajemen) dengan prinsipal (pemegang saham) (Jensen & Meckling, 1976) Pada perusahaan besar dengan struktur organisasi yang rumit dan operasi yang tersebar secara geografis, kompleksitas KAM menjadi lebih tinggi karena melibatkan lebih banyak estimasi akuntansi yang material dan risiko penyajian yang signifikan (DeFond & Zhang, 2014).

Dalam kerangka teori keagenan, perusahaan besar memiliki potensi konflik keagenan yang lebih tinggi, sehingga auditor dituntut untuk lebih berhati-hati dalam menangani KAM (Christensen et al., 2013). Kompleksitas operasi perusahaan besar memperpanjang proses audit karena auditor baru harus: (1) memahami lingkungan bisnis yang lebih rumit, (2) mengevaluasi sistem pengendalian internal yang lebih terdesentralisasi, dan (3) mengumpulkan bukti audit dari berbagai lokasi (Gutierrez et al., 2016). Dukungan empiris untuk hipotesis ini diperkuat oleh temuan (Fatin, 2024) yang menunjukkan bahwa ukuran perusahaan memperkuat pengaruh KAM terhadap ARL. Studi tersebut mengungkapkan bahwasanya perusahaan besar dengan KAM yang banyak membutuhkan waktu audit 25% lebih lama dibandingkan perusahaan kecil dengan jumlah KAM yang sama. Temuan tersebut konsisten sebagaimana penelitian (Ciğer et al., 2025) yang memperlihatkan bahwasanya efek KAM terhadap ARL 40% lebih kuat pada perusahaan dengan aset di atas kuartil terbesar. Namun, beberapa peneliti seperti (Sirois et al., 2017) berargumen bahwa perusahaan besar dengan sistem dokumentasi yang baik dapat memitigasi sebagian dampak KAM terhadap ARL. Berdasarkan bukti teoritis dan empiris tersebut, hipotesis yang dikembangkan adalah:

H6 : Ukuran Perusahaan memperkuat hubungan antara Key Audit Matters (KAM) terhadap *audit report lag*

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Riset ini menargetkan beberapa perusahaan yang bergerak di sektor energi serta tercatat di Bursa Efek Indonesia sebagai populasi. Guna memilih sampelnya memanfaatkan teknik purposive

sampling, berdasarkan ketersediaan data dan karakteristik khusus sesuai tujuan riset. Kriteria yang dipakai guna menentukan sampelnya meliputi:

1. Perusahaan yang beroperasi di sektor energi yang terdaftar di BEI selama periode 2022 hingga 2024.
2. Perusahaan yang secara konsisten menyajikan laporan keuangan yang telah diaudit selama tiga tahun berturut-turut, yaitu pada periode 2022 hingga 2024.
3. Laporan keuangan serta laporan audit independent perusahaan energi yang memuat informasi yang relevan dengan variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian.

Variabel dan Pengukurannya

Tabel 1
Variabel dan Pengukuran

Variabel	Indikator Pengukuran
Variabel Dependen <i>Audit report lag</i>	Tanggal laporan audit – tanggal neraca
Variabel Independen Reputasi KAP <i>Auditor switching</i> Key Audit Matters	KAP Big Four (1), KAP Non Big Four (0) Pergantian auditor (1), Tidak terdapat pergantian (0) Jumlah topik yang dilaporkan auditor dalam Laporan Audit Independen
Variabel Moderasi Ukuran Perusahaan	Logaritma natural jumlah total aset

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi dan Objek Penelitian

Perusahaan yang dijadikan objek pada riset ini ialah entitas yang beroperasi di bidang energi dan terdaftar di BEI. Pemilihan objek tersebut ditujukan guna mengkaji fenomena yang relevan dalam konteks perusahaan energi, khususnya terkait variabel-variabel yang diteliti selama periode tahun 2022 hingga 2024. Penentuan sampelnya dijalankan melalui pendekatan purposive sampling, yakni metode seleksi sampel yang dilandasi oleh pertimbangan khusus yang relevan dengan fokus penelitian.

Tabel 2
Data Hasil Pemilihan Sampel

No.	Persyaratan dan Kriteria	Total
1	Perusahaan energi yang terdaftar di BEI selama 2022-2024	90
2	Laporan keuangan dan laporan auditor independent yang tidak lengkap	(24)
3	Perusahaan dengan tanggal neraca selain 31 Desember	(4)
4	Perusahaan yang tidak memuat informasi guna mendukung penelitian	(3)
	Jumlah perusahaan sektor energi yang dapat dijadikan objek penelitian	59
	Total sampel penelitian (59 x 3 tahun)	177
	Outlier sampel	(10)
	Total sampel penelitian bersih	167

Uji F-test

Tabel 3 Hasil Uji Simultan Model 1 dan 2

ANOVA						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3801.310	3	1267.103	13.247	.000 ^b
	Residual	15591.648	163	95.654		
	Total	19392.958	166			



a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), KAM, AUD_SWITCH, REP_KAP

ANOVA

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4238.145	7	605.449	6.352	.000 ^b
	Residual	15154.813	159	95.313		
	Total	19392.958	166			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), KAM*FIRMSIZE, REPKAP*FIRMSIZE, AUD_SWITCH, FIRM_SIZE, KAM, AUDSWITCH*FIRMSIZE, REP_KAP

Sumber: Output SPSS 26, yang diolah 2025

Nilai signifikansi pada kedua model bernilai 0,000 yang dimana dibawah angka 0,05. Berdasarkan hal tersebut, dapat disimpulkan bahwa hasil uji signifikansi simultan menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan secara bersama-sama dari variabel reputasi KAP, *auditor switching* dan KAM pada model pertama, serta dengan tambahan ukuran perusahaan pada model kedua, terhadap *audit report lag*

Uji Parsial (t-test)**Tabel 4 Hasil Uji Simultan Model 1 dan 2**

Model	Unstandardized coefficients		Std. coefficients Beta	t	Sig.
	B	Std. Error			
1	(Constant)	85,355	2,123	40,206	0,000
	REP_KAP	-10,140	1,631	-6,216	0,000
	AUD_SWITCH	2,100	1,534	1,369	0,173
	KAM	-0,230	1,230	-0,187	0,852

a. Dependent Variable: ARL

Model	Unstandardized coefficients		Std. Coefficients Beta	t	Sig.
	B	Std. Error			
1	(Constant)	109,124	36,934	2,955	0,004
	REP_KAP	-1,316	34,089	-0,039	0,969
	AUD_SWITCH	-10,483	26,540	-0,483	0,693
	KAM	6,520	19,527	0,377	0,739
	FIRM_SIZE	-0,843	1,281	-0,134	0,511
	REPKAP*FIRMSIZE	-0,227	1,137	0,200	0,842
	AUDSWITCH*FIRMSIZE	0,418	0,909	0,461	0,646
	KAM*FIRMSIZE	-0,221	0,675	-0,327	0,744

a. Dependent Variable: ARL

Sumber: Output SPSS 26, yang diolah 2025

Berdasarkan kedua model regresi yang disajikan, yaitu model nomor 1 dan model nomor 2, maka dapat ditarik kesimpulan bahwasanya variabel reputasi KAP memberikan pengaruh yang signifikan terhadap *audit report lag*. Sebaliknya, variabel *auditor switching* dan KAM tidak menunjukkan pengaruh berarti terhadap *audit report lag*. Keberadaan variabel ukuran perusahaan



sebagai variabel moderasi juga tidak terbukti mampu memperkuat korelasi dari variabel-variabel independennya dengan *audit report lag*.

KAP Big Four mempercepat Audit report lag

Hipotesis penelitian pertama menyatakan bahwa Reputasi KAP berpengaruh negatif terhadap *Audit report lag*. Berdasarkan hasil analisis, **H1 diterima**. Dalam konteks teori agensi, penggunaan KAP *Big Four* dapat menjadi mekanisme pengawasan eksternal yang memperkuat hubungan antara prinsipal dan agen. KAP bereputasi tinggi memiliki sumber daya yang lebih berpengalaman, metodologi audit yang komprehensif, serta pemanfaatan teknologi yang mendukung efisiensi proses audit. Hal ini memungkinkan auditor dari KAP besar menyelesaikan audit lebih cepat dan akurat, sehingga memperpendek waktu penerbitan laporan keuangan. Temuan dalam penelitian ini sejalan dengan hasil studi yang dilakukan oleh (Margaretha & Suhartono, 2016; Syukri Hadi & Jessica Silviani Gharniscia, 2023) yang menunjukkan adanya pengaruh negatif antara reputasi KAP dan *audit report lag*. KAP yang tergabung dalam *Big Four*, cenderung menyelesaikan proses audit dengan lebih cepat. Hal ini karena didukung oleh auditor yang berpengalaman, jumlah staf yang mencukupi, fasilitas audit yang memadai, serta teknologi yang lebih modern. Dengan keunggulan tersebut, KAP berukuran besar lebih mampu menjamin bahwa laporan keuangan yang diaudit bebas dari kesalahan material dan proses pengauditan dapat dilakukan secara efisien, sehingga keterlambatan audit dapat diminimalkan.

Auditor switching memperpanjang Audit report lag

Hipotesis penelitian kedua menyatakan *auditor switching* berpengaruh positif terhadap terhadap *audit report lag*. Namun, hasil pengujian pada hipotesis kedua menunjukkan bahwa **H2 ditolak**. Dalam perspektif teori keagenan, hubungan antara manajemen (agen) dan pemilik perusahaan (prinsipal) berpotensi menimbulkan asimetri informasi, mengingat manajemen cenderung memiliki informasi yang lebih lengkap daripada pemilik. Salah satu mekanismen untuk mengurangi asimetri ini adalah melalui penyajian laporan keuangan yang telah diaudit. Pergantian auditor memang dapat memengaruhi proses audit karena auditor baru memerlukan waktu untuk mempelajari kondisi dan karakteristik perusahaan. Namun dengan adanya pergantian auditor tidak selalu berdampak terhadap keterlambatan pelaporan audit. Hal ini karena perusahaan cenderung akan kuat menjaga ketepatan waktu laporan keuangan untuk menghindari keterlambatan yang akan menyebabkan ketidakpercayaan dari stakeholders. Auditor yang berasal dari KAP manapun juga terikat dengan standar audit yang ketat dan akan selalu menjunjung tinggi profesionalitas. Seorang auditor pasti memiliki pengalaman dan spesialisasi dalam sektor tertentu, sehingga proses berjalan dengan efisien.

Temuan dalam penelitian ini didukung oleh hasil studi yang dilakukan oleh (Khoirun Nisa & Hidayat, 2024; Sri Wahyuni & Zubir, 2023) yang menyimpulkan bahwa *auditor switching* tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap *audit report lag*. Dilakukan pergantian auditor merupakan kewajiban bagi perusahaan BEI untuk menjaga independensi, tidak terbukti memperlambat proses audit. Hal ini karena auditor baru tetap dapat merencanakan dan menyelesaikan audit tepat waktu. Dengan demikian, perusahaan tidak perlu khawatir pergantian auditor akan menyebabkan keterlambatan laporan.

Pengaruh Key Audit Matters terhadap Audit report lag

Hipotesis penelitian ketiga menyatakan bahwa KAM berpengaruh positif terhadap *audit report lag*. Namun hasil pengujian pada hipotesis ketiga menunjukkan bahwa **H3 ditolak**. *Key Audit Matters* dituliskan untuk mengungkapkan hal-hal paling signifikan yang menjadi fokus utama auditor selama proses audit. KAM umumnya berkaitan dengan area laporan keuangan yang berisiko tinggi mengalami salah saji material, melibatkan pertimbangan signifikan auditor, serta memerlukan prosedur audit yang kompleks. Secara teori agensi, pengungkapan KAM ini dapat membantu mengurangi masalah asimetri informasi antara agen dan prinsipal. Semakin banyak atau semakin kompleks KAM yang diungkapkan, auditor cenderung memerlukan waktu lebih lama untuk menyelesaikan audit. Namun, pengungkapan KAM tidak selalu berdampak pada durasi audit. Hal ini disebabkan oleh subjektif tinggi dalam penentuan KAM, karena auditor memerlukan

pertimbangan profesional yang tinggi. Dalam praktiknya auditor dianggap cenderung menyusun KAM dalam format yang seragam dan tidak disesuaikan dengan karakteristik spesifik klien. Hal ini dilakukan untuk membatas informasi yang diungkapkan, baik untuk menghindari potensi konflik dengan klien, menjaga aspek kerahasiaan, maupun mengurangi risiko terhadap tanggung jawab hukum yang mungkin timbul bagi auditor. Pelaporan KAM oleh KAP juga dianggap hanya untuk memenuhi kewajiban formal dan tanpa melalui proses benar-benar mencerminkan tingkat kesulitan yang dihadapi. Auditor mungkin memilih KAM secara standar dan template, bukan berdasarkan isu yang memerlukan upaya audit lebih besar. Akibatnya, jumlah KAM yang dilaporkan tidak mempengaruhi lamanya proses audit (Abdullatif et al., 2023b).

Penelitian ini sejalan dengan temuan dari (Abdullatif et al., 2023b; Baatwah et al., 2024) yang menyatakan *Key Audit Matters* tidak memberikan pengaruh signifikan terhadap *audit report lag*. Hal ini karena auditor umumnya telah menyelesaikan prosedur audit untuk area-area risiko tersebut sebelum pelaporan, sehingga penambahan KAM lebih bersifat administratif. Selain itu, untuk memenuhi batas waktu pelaporan yang ketat, auditor biasanya meningkatkan efisiensi kerja dengan mengalokasikan tim yang berpengalaman atau menggunakan metode audit yang lebih optimal, sehingga proses audit tetap dapat diselesaikan tepat waktu meskipun jumlah KAM yang diungkapkan lebih banyak.

Peran Ukuran Perusahaan dalam memoderasi Pengaruh Reputasi KAP terhadap Audit report lag

Hipotesis penelitian keempat mengusulkan bahwa Ukuran perusahaan memperlemah hubungan antara Reputasi KAP terhadap *audit report lag*. Namun hasil pengujian pada hipotesis keempat menunjukkan bahwa **H4 ditolak**, artinya pengaruh negatif antara penggunaan KAP bereputasi tinggi terhadap keterlambatan audit berlaku konsisten, baik di perusahaan besar maupun kecil. Dalam kerangka teori agensi, reputasi Kantor Akuntan Publik (KAP) dipandang sebagai mekanisme yang dimanfaatkan oleh perusahaan (agen) untuk meminimalkan asimetri informasi antara manajemen dan pemilik (prinsipal). KAP yang bereputasi tinggi dianggap lebih independen dan memiliki standar audit yang ketat, sehingga hasil auditnya lebih dipercaya oleh *stakeholders*. Ukuran perusahaan diasumsikan sebagai variabel moderasi yang dapat memperkuat pengaruh reputasi KAP terhadap ARL, karena perusahaan berskala besar biasanya memiliki sistem pelaporan keuangan yang lebih tertata, staf akuntansi yang lebih kompeten, serta dukungan teknologi yang memadai. Namun, dalam praktiknya perusahaan besar juga memiliki tingkat kompleksitas operasional yang tinggi, jumlah entitas anak yang banyak, dan transaksi keuangan yang lebih rumit. Hal ini justru dapat memperpanjang proses audit karena auditor perlu lebih banyak waktu untuk memverifikasi dan mengevaluasi data. Oleh karena itu, ukuran perusahaan tidak memiliki kemampuan memoderasi pengaruh reputasi KAP terhadap *audit report lag*, karena efek efisiensi yang diharapkan dari perusahaan besar sering kali tertutupi oleh tingkat kompleksitasnya.

Hasil penelitian ini dikung oleh (Novia Nugraheni & Kencana Putri, 2020; Shanti & Kusumawardhani, 2023) yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan tidak dapat memoderasi pengaruh reputasi KAP terhadap *audit report lag*. Hal ini disebabkan karena auditor tetap menjalankan proses audit berdasarkan standar profesional dan prinsip independensi, terlepas dari besar atau kecilnya institusi yang diaudit. Dengan kata lain, auditor dari KAP bereputasi akan tetap menjaga kualitas dan efisiensi audit tanpa dipengaruhi oleh ukuran kliennya. Akibatnya, meskipun sebuah institusi memiliki total aset yang besar, tidak terdapat peningkatan atau penurunan signifikan dalam kecepatan penyampaian laporan audit yang disebabkan oleh reputasi auditor, sehingga interaksi antara ukuran institusi dan reputasi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag*.

Peran Ukuran Perusahaan dalam memoderasi Pengaruh Auditor switching terhadap Audit report lag

Hipotesis penelitian kelima mengusulkan ukuran perusahaan memperkuat pengaruh *auditor switching* terhadap *audit report lag*. Hasil pada pengujian pada hipotesis kelima menunjukkan bahwa **H5 ditolak**. Dengan kata lain, pergantian auditor (*auditor switching*) tidak



terbukti memiliki pengaruh yang lebih besar pada perusahaan dengan ukuran tertentu. Dalam konteks teori agensi, pergantian auditor (*auditor switching*) dapat meningkatkan risiko asimetri informasi antara manajemen dan pemilik, karena adanya potensi kehilangan kontinuitas pengetahuan auditor sebelumnya terhadap kondisi perusahaan sehingga memerlukan waktu tambahan untuk memahami karakteristik serta sistem pelaporan perusahaan.

Di sisi lain, perusahaan berskala besar dianggap memiliki dokumentasi yang lebih lengkap serta sistem pengendalian internal yang memadai, sehingga secara logis diharapkan dapat membantu proses adaptasi auditor baru dan mengurangi dampak negatif dari *auditor switching* terhadap ARL. Namun, ukuran perusahaan tidak selalu memperkuat atau melemahkan pengaruh *auditor switching* terhadap *audit report lag*. Hal ini disebabkan karena kompleksitas struktur organisasi dan aktivitas yang justru membuat proses pemahaman auditor menjadi lebih menantang. Akibatnya, meskipun perusahaan besar memiliki sumber daya internal yang baik, efisiensi proses audit tetap terhambat oleh kompleksitas tersebut. Dengan demikian, ukuran perusahaan gagal memoderasi pengaruh *auditor switching* terhadap *audit report lag*, karena faktor kompleksitas dan *learning curve* dari auditor baru tetap menjadi hambatan utama dalam proses audit.

Hasil penelitian ini didukung oleh (Jannah, 2018; Khoirun Nisa & Hidayat, 2024) yang menyimpulkan ukuran perusahaan tidak dapat memoderasi pengaruh *auditor switching* terhadap *audit report lag*. Hal ini karena ketika terjadi *auditor switching* tidak serta merta memengaruhi lamanya *audit report lag*, karena auditor tetap akan melakukan prosedur audit sesuai dengan peraturan dan prosedur audit yang ada.

Peran Ukuran Perusahaan dalam memoderasi Pengaruh *Key Audit Matters* terhadap *Audit report lag*

Hipotesis penelitian keenam menyatakan bahwa ukuran perusahaan dapat memperkuat pengaruh KAM terhadap audit report lag. Namun, hasil pengujian menunjukkan bahwa **H6 ditolak**. Dalam konteks teori agensi, *Key Audit Matters* (KAM) berfungsi sebagai sarana bagi auditor untuk mengurangi asimetri informasi dengan mengungkap area audit yang paling kompleks dan berisiko tinggi. Namun, proses identifikasi dan pelaporan KAM membutuhkan waktu tambahan karena auditor harus memastikan ketepatan substansi, kelengkapan dokumentasi, dan kesesuaian dengan standar audit yang berlaku, sehingga cenderung memperpanjang ARL. Meskipun secara teoritis ukuran perusahaan diharapkan dapat mempercepat proses audit melalui kesiapan data, sistem informasi yang memadai, dan dukungan sumber daya internal, fakta empiris menunjukkan bahwa pengaruh KAM terhadap ARL tetap tidak berubah, terlepas dari besar kecilnya perusahaan. Kondisi ini disebabkan karena perusahaan berskala besar umumnya memiliki struktur organisasi serta aktivitas transaksi yang lebih kompleks, yang menyebabkan KAM yang dilaporkan biasanya juga lebih banyak dan rumit. Dengan demikian, auditor tetap memerlukan waktu audit yang ekstensif untuk mengevaluasi area tersebut.

Belum ada studi yang secara tegas menjelaskan bahwa ukuran perusahaan tidak mampu bertindak sebagai moderator dalam hubungan jumlah KAM terhadap ARL, tetapi temuan dalam penelitian ini selaras dengan studi (Abdullatif et al., 2023b) yang menyatakan bahwa pengungkapan KAM tidak selalu berkorelasi dengan lamanya proses audit karena sifatnya yang bersifat naratif dan tidak selalu menunjukkan tambahan prosedur audit yang signifikan. Oleh karena itu, ukuran perusahaan dinilai tidak memiliki kapasitas yang memadai untuk memperkuat atau melemahkan hubungan antara KAM dan *audit report lag*, mengingat kompleksitas audit atas KAM cenderung lebih dominan dibandingkan efisiensi administratif yang dimiliki perusahaan besar. Di sisi lain, hasil ini juga bertentangan dengan temuan (Rahaman & Bhuiyan, 2024) yang menyatakan ukuran perusahaan dapat memoderasi hubungan KAM dengan ARL.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Penelitian ini dilakukan sebagai bentuk kajian empiris yang dimaksudkan untuk mengidentifikasi pengaruh serta hubungan antara reputasi KAP, pergantian auditor, dan KAM terhadap *audit report lag* yang mempertimbangkan ukuran perusahaan sebagai variabel yang memoderasi hubungan tersebut. Objek penelitian difokuskan pada entitas sektor energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama rentang waktu 2022-2024. Pengambilan sampel



menggunakan pendekatan purposive sampling berdasarkan sejumlah kriteria yang sudah ditentukan sebelumnya. Dari hasil penyaringan, diperoleh 177 data observasi yang memenuhi syarat awal, namun 10 di antaranya dieliminasi karena termasuk dalam kategori outlier. Penghapusan outlier dilakukan guna memenuhi asumsi dalam uji statistik klasik. Dengan demikian, jumlah akhir observasi yang dianalisis dalam riset ini berjumlah 167 data.

Hasil penelitian yang diperoleh dari tahapan pengumpulan hingga interpretasi data sesuai dengan prosedur penelitian mencakup kesimpulan yakni reputasi KAP berpengaruh negatif secara signifikan terhadap *audit report lag*, adanya pergantian auditor dan jumlah KAM tidak berpengaruh secara signifikan terhadap *audit report lag* dan ukuran perusahaan tidak dapat memoderasi hubungan antara reputasi KAP, pergantian auditor, dan jumlah KAM terhadap *audit report lag*.

Keterbatasan dan Saran

Adapun penelitian ini memiliki keterbatasan yakni cakupan sampel dalam penelitian terbatas membuat hasil temuan belum mewakili kondisi di sektor industri lainnya, variabel independen yang dianalisis hanya mencakup reputasi KAP, *auditor switching*, dan KAM. Masih dimungkinkan adanya faktor lain yang turut memengaruhi *audit report lag*, namun belum dijadikan objek kajian dalam penelitian ini, terdapat beberapa perusahaan yang tidak mempublikasikan laporan tahunan atau tidak dapat diakses situs resminya. Selain itu, sejumlah perusahaan baru tercatat Bursa Efek Indonesia selama periode penelitian (2022-2024), yang menyebabkan berkurangnya jumlah data sampel yang digunakan. Dengan adanya keterbatasan tersebut, saran dari penelitian ini untuk penelitian kedepannya adalah menambahkan variabel tidak terikat yang berpotensi dapat memengaruhi *audit report lag* yang diharapkan dapat meningkatkan nilai koefisien determinasi dan menambah periode observasi agar hasil penelitian dapat lebih mencerminkan kondisi nyata melalui jumlah data observasi yang lebih banyak

REFERENSI

- Abdullah, M., Alzebdieh, R., & Ballour, S. (2023b). The effect of key audit matters on the *audit report lag*: evidence from Jordan. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2022-0245>
- Ade Nadira Sunersa, Rina Br Bukit, & Isfenti Sadalia. (2022). The Effect of *Auditor switching*, Audit Tenure, Audit Firm Size, Profitability, Business Risk, and Operational Complexity on *Audit report lag* with the Committee Audit as a Moderating Variable.
- Afenna, M. S., Kwarteng, W., Arthur, B., & Kyeremeh, G. (2022). The Impact of Audit Committee Characteristics on Audit Report Time Lag: Evidence From Ghana. *Research Journal of Finance and Accounting*. <https://doi.org/10.7176/rjfa/13-4-01>
- Al-Qublani, A. A. M., Kamardin, H., & Shafie, R. (2020). Audit committee chair attributes and *audit report lag* in an emerging market. *International Journal of Financial Research*, 11(4), 475–492. <https://doi.org/10.5430/ijfr.v11n4p475>
- Apadore, K., & Mohd Noor, M. (2013). Determinants of *Audit report lag* and Corporate Governance in Malaysia. *International Journal of Business and Management*, 8(15). <https://doi.org/10.5539/ijbm.v8n15p151>
- Baatwah, S. R., Almoataz, E. S., Omer, W. K., & Aljaaidi, K. S. (2024). Does KAM disclosure make a difference in emerging markets? An investigation into audit fees and report lag. *International Journal of Emerging Markets*, 19(3), 798–821. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-10-2021-1606>
- Choi, S., Choi, Y. S., Gul, F. A., & Lee, W. J. (2015). The impact of mandatory versus voluntary auditor switches on stock liquidity: Some Korean evidence. *British Accounting Review*, 47(1), 100–116. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.08.001>
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wood, D. A. (2013). Extreme estimation uncertainty and audit assurance. *Current Issues in Auditing*, 7(1), 36–42. <https://doi.org/10.2308/ciia-50447>
- Ciger, A., Kinay, B., & Ocak, M. (2025). Further evidence regarding the effect of KAMs on *audit report lag*. *PLoS ONE*, 20(3 March). <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0320183>



- 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>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Fatin, R. S. (2024). PENGARUH IMPLEMENTASI KEY AUDIT MATTERS (KAM) TERHADAP KUALITAS AUDIT.
- Ghosh, A., & Tang, C. (n.d.). Auditor Resignation and Risk Factors. <http://ssrn.com/abstract=2579150> Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=2579150> Electronic copy available at: <http://ssrn.com/>
- Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2011). Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. <http://ssrn.com/abstract=1888424> Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=1888424> Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1888424-i>
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., Vulcheva, M., Czerney, K., Bianchi, P., Krupa, J., Mason, S., Pawlewicz, R., Phillips, M., Pownall, G., Ramnath, S., Schroeder, J., & Willenborg, M. (2016). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom.
- 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.intaccaudtax.2010.12.004>
- Harahap, S. S. (2005). Teori akuntansi. Raja Grafindo Persada.
- Hossain, M. A. (1998a). An Examination of Audit Delay: Evidence from Pakistan. <https://www.researchgate.net/publication/242571032>
- Ishaq, M. A. (2016a). Effects of Board Size, Board Committees Characteristics and Audit Quality on *Audit report lags*. 810–818. <https://doi.org/10.15405/epsbs.2016.08.114>
- Jannah, F. Y. (2018). *AUDITOR SWITCHING, PROFITABILITAS DAN FINANCIAL DISTRESS TERHADAP AUDIT DELAY DENGAN UKURAN PERUSAHAAN SEBAGAI VARIABEL MODERATING* (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Pada Tahun 2014-2017).
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). *THEORY OF THE FIRM: MANAGERIAL BEHAVIOR, AGENCY COSTS AND OWNERSHIP STRUCTURE*. In *Journal of Financial Economics* (Vol. 3). Q North-Holland Publishing Company.
- Joy, J., & Fachriyah, N. (2018). PENGARUH EFEKTIVITAS KOMITE AUDIT TERHADAP *AUDIT REPORT LAG*.
- Juwita, R., Sutrisno T. S., & Hariadi, B. (2020). Influence of audit committee and internal audit on *audit report lag*. *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147-4478), 9(1), 137–142. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v9i1.593>
- Khoirun Nisa, A., & Hidayat, S. (2024). Pengaruh Pergantian Auditor, Profitabilitas, Dan Leverage Terhadap Audit Delay Dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Moderasi The Influence of Auditor Changes, Profitability, and Leverage on Audit Delay with Firm Size as a Moderating Variable. <https://doi.org/10.34001/jra.v8i2.929>
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner Assistant, M., Shefchik, L., & Velury, U. (2012). Audit Quality: Insights from the Academic Literature.
- Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional Evidence Additional Evidence o o *Audit report lag Audit report lag*. In *AUDITING: AUDITING: A Journal A Journal o o Practice Practice Theory Theory* (Vol. 20, Issue 1).
- Maranjory, M., & Tajani, M. K. (2022). Big Data and Computing Visions Audit Committee Characteristics and *Audit report lag*: Evidence from the Iran. *Big. Data. Comp. Vis*, 2(1), 49–60. <https://doi.org/10.22105/bdcv.2022.331039.1047>
- Margaretha, C., & Suhartono, S. (2016). KEMAMPUAN UKURAN PERUSAHAAN MEMODERASI DETERMINAN AUDIT DELAY.



- Novia Nugraheni, D., & Kencana Putri, A. (2020). Pengaruh Reputasi Auditor dan Rasio Dana Pemerintah terhadap Audit Delay dengan Ukuran Perguruan Tinggi Sebagai Variabel Moderasi. 8(2), 171–180.
- Okoba, D. (2024). AUDIT COMMITTEE CHARACTERISTICS AND *AUDIT REPORT LAG* OF LISTED BREWERIES IN NIGERIA. <https://www.researchgate.net/publication/385502486>
- Praptika, P. Y. H., & Rasmini, N. K. (2016). PENGARUH AUDIT TENURE, PERGANTIAN AUDITOR DAN FINANCIAL DISTRESS PADA AUDIT DELAY PADA PERUSAHAAN CONSUMER GOODS.
- Rahaman, M. M., & Bhuiyan, M. B. U. (2024). *Audit report lag* and key audit matters in Australia. International Journal of Disclosure and Governance. <https://doi.org/10.1057/s41310-024-00251-6>
- Rahman, S. U., Chen, S. S., Al-Faryan, M. A. S., Ahmad, I., Hussain, R. Y., & Saud, S. (2023). Audit services and financial reporting quality: The role of accounting expertise auditors. Cogent Business and Management, 10(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2164142>
- Rajabalizadeh, J. (2024). Corporate culture's influence on the transparency of financial reporting in Iran: an in-depth analysis of readability and tone. Journal of Applied Accounting Research. <https://doi.org/10.1108/JAAR-02-2024-0074>
- Rusmin, R., & Evans, J. (2017). Audit quality and *audit report lag*: Case of Indonesian listed companies. Asian Review of Accounting, 25(2), 191–210. <https://doi.org/10.1108/ARA-06-2015-0062>
- Scott, W. R. (2015). Financial accounting theory. 7th edition. Canada Inc: Pearson Education.
- Shanti, Y. K., & Kusumawardhany, S. S. (2023). Pengaruh Komisaris Independen Dan Ukuran Kap Terhadap Audit Delay Dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Pemoderasi. Jurnal Widya, 4(1), 1–23. <https://jurnal.amikwidyaloka.ac.id/index.php/awl>
- Sirois, L.-P., Bédard, J., & Bera, P. (2017). The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-tracking. <https://ssrn.com/abstract=2469905> [Electroniccopyavailableat:https://ssrn.com/abstract=2469905](https://ssrn.com/abstract=2469905) [Electroniccopyavailableat:https://ssrn.com/abstract=2469905](https://ssrn.com/abstract=2469905) [Electroniccopyavailableat:https://ssrn.com/abstract=2469905](https://ssrn.com/abstract=2469905)
- Sobhan, R., Mim, F. F., & Rahman, F. (2024). Nexus between audit committee characteristics and *audit report lag* in an emerging economy: an analysis using frequentist and Bayesian regression models. Asian Journal of Economics and Banking. <https://doi.org/10.1108/AJEB-04-2024-0043>
- Sri Wahyuni, Z., & Zubir, Z. (2023). THE EFFECT OF AUDITOR SWITCHING AND PROFITABILITY ON *AUDIT REPORT LAG* WITH THE AUDIT COMMITTEE AS A MODERATING VARIABLE.
- Syukri Hadi, & Jessica Silviani Gharnicia. (2023). PENGARUH UKURAN PERUSAHAAN, REPUTASI KAP, FEE AUDIT, AUDITOR SWITCHING TERHADAP AUDIT DELAY (STUDI KASUS PADA PERUSAHAAN HOTEL, RESTORAN DI BURSA EFEK INDONESIA TAHUN 2016-2021. Kurs : Jurnal Akuntansi, Kewirausahaan Dan Bisnis, 8(2). <https://doi.org/10.35145/kurs.v8i2.4002>
- Tanyi, P., Raghunandan, K., & Barua, A. (2010). *Audit report lags* after Voluntary and Involuntary Auditor Change. <https://ssrn.com/abstract=1806345> [Electroniccopyavailableat:https://ssrn.com/abstract=1806345](https://ssrn.com/abstract=1806345) [45at:https://ssrn.com/abstract=1806345](https://ssrn.com/abstract=1806345)
- Vebriani, D. (2022). PENGARUH PROFITABILITAS, OPINI AUDITOR, DAN REPUTASI KAP TERHADAP AUDIT DELAY DENGAN UKURAN PERUSAHAAN SEBAGAI VARIABEL MODERASI.
- Watts, R. L., Zimmerman, J. L., Brlickley, J., Christie Linda DeAngelo, A., Hagerman P Kothari Richard Leftwich, R. S., Lys Clifford Smith, T., Warner, J., & Whittred, G. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. In THE ACCOUNTING REVIEW (Vol. 65, Issue 1).