

**PENGARUH KUALITAS AUDIT DAN *TENURE* AUDIT TERHADAP
AUDIT REPORT LAG (ARL) DENGAN SPESIALISASI AUDITOR
INDUSTRI SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(Studi Empiris pada Perusahaan–Perusahaan Manufaktur yang Listing
di BEI tahun 2010–2012)**

Sandiba Giwang Permata Dewi, Etna Nur Afri Yuyetta¹

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

ABSTRACT

This research aims to analyze how audit quality and tenure audit correlate affect audit report lag with auditor industry specialization as a moderating variable of empirical studies on manufacturing companies listed in Bursa Efek Indonesia during the period of 2010 – 2012. Audit quality using earning surprise benchmark proxy and tenure audit are utilized as independent variables. Dependent variable in this research is audit report lag.

Data used in this research are collected from financial statements of manufacturing companies listed in IDX fact book and Indonesian Capital Market Directory. The population of this research comprise of manufacturing companies listed in Bursa Efek Indonesia during the period of 2010 – 2012 with a total of 75 companies. The samples are determined using purposive sampling method. Data used in this research are secondary data from financial statement of the aforementioned manufacturing companies. Analysis of data is carried out using multiple regression method with the aid of SPSS Version 16 computer program.

This research reveals that tenure audit moderated by auditor industry specialization shows shorter audit report lag compared to that of the non-specialists, whereas the audit quality with earning surprise benchmark proxy is not moderated by auditor industry specialization. Good audit quality moderated by auditor industry specialization does not contribute to audit report lag.

Keywords: audit report lag, tenure audit, audit quality, auditor industry specialization.

PENDAHULUAN

Fenomena perkembangan aktivitas pada Bursa Efek Indonesia semakin meningkat yang ditandai dengan berkembangnya perusahaan *go public* di Indonesia. Perkembangan jumlah perusahaan *go public* di Indonesia dibuktikan berdasarkan perolehan data dari IDX Fact Book pada gambar 1.

¹ *Corresponding author*

Gambar 1
Perkembangan Jumlah Perusahaan Go Public



Berdasarkan grafik perkembangan jumlah perusahaan yang melakukan *go public* mengalami fluktuasi dari tahun 1997 sampai dengan tahun 2012. Adanya penurunan jumlah perusahaan *go public* ditahun 1999 dan 2005 disebabkan oleh krisis moneter yang terjadi di Indonesia pada waktu itu, sehingga perusahaan tidak ingin mengambil resiko melakukan *go public*. Setelah adanya krisis moneter di Indonesia secara garis besar perusahaan yang melakukan *go public* menunjukkan tren positif atau menaik. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan telah menyadari manfaat dari *go public*.

Berdasarkan pada Keputusan Ketua Bapepam dan LK peraturan Nomor X.K.6, bagi perusahaan yang *go public*, perusahaan wajib mempublikasikan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen. Regulasi tersebut menyatakan : “*Emiten atau Perusahaan Publik yang pernyataan pendaftarannya telah menjadi efektif wajib menyampaikan laporan tahunan kepada Bapepam dan LK paling lama 4 (empat) bulan setelah tahun buku berakhir*”. Berdasarkan regulasi tersebut dapat disimpulkan bahwa kewajiban perusahaan *go public* adalah menyampaikan laporan keuangan auditan. Hal ini mengakibatkan perkembangan peningkatan perusahaan *go public* juga diikuti perkembangan peningkatan permintaan audit.

Perkembangan permintaan audit menunjukkan tanggung jawab akuntan publik dalam memberikan jasa audit juga mendukung tanggung jawab manajemen. Tanggung jawab manajemen adalah menyusun dan menyajikan laporan keuangan dalam memberikan informasi kepada pemegang saham maupun pihak – pihak lain pengguna laporan keuangan. Tanggung jawab auditor membuat opini audit mengenai wajar atau tidaknya laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen.

Penyusunan dan penyajian laporan keuangan yang dibuat oleh pihak manajemen harus bermanfaat serta dapat dipercaya bagi pengguna laporan keuangan. Pengguna laporan keuangan menganggap auditor sebagai pihak ketiga yang independen. Oleh karena itu pada akhirnya peran pihak ketiga yang kompeten dan independen dibutuhkan untuk melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan Al-Thuneibat, *et al.* (2011). Menurut Mulyadi (2009), Jasa pemeriksaan laporan keuangan digunakan untuk jasa lain yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik yang berupa pernyataan suatu pendapat atas kesesuaian asersi yang dibuat oleh pihak lain dengan kriteria telah ditetapkan. Akuntan publik yang melakukan jasa pemeriksaan disebut dengan auditor. Menurut Mulyadi (2009) pemeriksaan yang dilaksanakan oleh akuntan publik terhadap laporan keuangan historis disebut audit. Dalam hasil audit, auditor akan membuat keyakinan yang positif atas asersi yang dibuat oleh manajemen dalam laporan keuangan historis. Hasil audit berupa opini audit yang dibuat oleh auditor. Opini audit juga digunakan sebagai dasar pertimbangan pengambilan keputusan oleh pihak pengguna laporan keuangan baik pihak eksternal maupun pihak internal. Hal ini mengartikan bahwa laporan keuangan banyak memberikan manfaat bagi berbagai pihak maka informasi laporan keuangan harus disajikan secara relevan.

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2012) jika terdapat penundaan yang tidak semestinya dalam pelaporan, maka informasi yang dihasilkan akan kehilangan relevansinya. Hal ini menjelaskan pentingnya relevansi yang tidak mungkin didapatkan tanpa adanya ketepatan waktu. Akan tetapi, ketepatan waktu merupakan salah satu faktor yang tidak dapat dipisahkan dengan *audit report lag*. *Audit report lag* merupakan jangka waktu penyelesaian audit. Oleh karena itu auditor harus dapat mengestimasi waktu penyelesaian audit untuk dapat mempublikasikan secara tepat waktu.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori agensi adalah teori yang menjelaskan hubungan antara pihak agen (manajemen) dengan principal (pemegang saham). Menurut Jensen dan Meckling (1976) hubungan manajer dan pemilik dalam kerangka hubungan keagenan. Dalam hal ini pihak prinsipal sebagai pemilik akan memberikan informasi kepada pihak agen sebagai manajer untuk melakukan pengolahan informasi. Hasil pengolahan informasi dapat digunakan dalam pengambilan keputusan bagi pihak principal. Dalam hubungan prinsipal dan agen tidak selalu terjadi kesesuaian informasi diantara kedua pihak tersebut. Ketidakesesuaian informasi ini disebut *asymmetric information* antara pihak agen dengan prinsipal. *Asymmetric information* yaitu distribusi informasi antara pihak agen dengan prinsipal tidak seimbang.

Dalam pengimplementasian teori agensi faktor penting yang perlu diperhatikan adalah *audit report lag*. *Audit report lag* (ARL) mempunyai definisi jangka waktu penyelesaian audit atas laporan keuangan. *Audit report lag* (ARL) mempunyai hubungan erat dengan ketepatan waktu publikasi laporan keuangan, karena manfaat laporan keuangan menjadi berkurang apabila tidak disampaikan secara tepat waktu. Ketepatan waktu menunjukkan rentang waktu antara informasi yang ingin disajikan dengan pelaporan, apabila informasi tersebut tidak disampaikan tepat waktu mengakibatkan nilai dari informasi menjadi berkurang. Berkurangnya nilai informasi yang disampaikan kepada prinsipal menimbulkan asimetris informasi. Asimetris informasi merupakan salah satu elemen teori keagenan, dalam hal ini pihak agen lebih banyak mengetahui informasi internal perusahaan secara detail dibandingkan pihak prinsipal yang hanya mengetahui informasi perusahaan secara eksternal melalui hasil kinerja yang dibuat oleh manajemen. Oleh karena itu, hal ini memerlukan ketepatan waktu mengurangi adanya asimetris informasi antara pihak agen atau manajemen dengan pihak prinsipal atau pemegang saham, sehingga laporan keuangan dapat disampaikan secara transparan kepada prinsipal.

Hubungan *Tenure audit* dan *Audit Report Lag* (ARL)

Berdasarkan hasil penelitian Lee *et al.* (2009), *tenure audit* KAP berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag* (ARL). Penelitian menurut Lee *et al.* (2009) variabel *tenure audit* dibagi menjadi 2 kategori yaitu pertama, *tenure* pendek adalah apabila *tenure* auditor selama kurang dari atau sama dengan 9 tahun. Hasil statistik deskriptif bahwa rata – rata *audit report lag* (ARL) adalah selama 59.36 hari sedangkan rata – rata *tenure* auditor perusahaan selama 10 tahun. Hasil uji hipotesis menunjukkan *tenure* audit dan pelayanan non – audit memiliki hubungan negatif dengan *audit report lag* (ARL). Berdasarkan bukti empiris yang telah didapatkan dalam penelitian tersebut menjelaskan bahwa koefisien *tenure* pendek bersifat signifikan dan secara statistik bersifat positif selama 4 tahun dalam kurun waktu 6 tahun penelitian. Penelitian lainnya yang telah dilakukan, Habib dan Bhuiyan (2011), menghasilkan bukti bahwa *tenure audit* yang lebih pendek menghasilkan *audit report lag* (ARL) yang lebih panjang, akan tetapi dalam penelitian ini tidak memfokuskan pada variabel *tenure audit* sebagai variabel utama dalam penelitian.

Berdasarkan penelitian terdahulu mengenai pengaruh *tenure audit* terhadap *audit report lag* (ARL) menghasilkan perbedaan hasil penelitian. Menurut Lee *et al.* (2009) mengargumentasikan bahwa variabel *tenure audit* yang lebih panjang akan semakin meningkatkan efisiensi audit. Penelitian ini mengindikasikan bahwa hubungan *tenure audit* dan *audit report lag* memiliki hubungan secara negatif. Semakin panjang *tenure audit* mengakibatkan auditor akan semakin banyak memiliki pengalaman dan pengetahuan mengenai karakteristik klien serta operasional bisnis kliennya. Hal ini akan menciptakan efisiensi yang semakin meningkat sehingga waktu yang dibutuhkan dalam penyelesaian audit atas laporan keuangan akan semakin lebih cepat diselesaikan dengan kata lain *audit report lag* (ARL) semakin pendek.

H_1 : *Tenure audit* berpengaruh negatif terhadap *audit report lag* (ARL)

Hubungan Kualitas audit dan *Audit Report Lag* (ARL)

Penelitian mengenai kualitas audit mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Onofe *et al.* (2013). Menurut Onofe *et al.* (2013) menyatakan bahwa total *delay* diukur menggunakan lamanya waktu tanggal akhir tahun fiskal perusahaan menunjukkan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit secara positif. Hal ini mendasarkan penelitian ini untuk mengindikasikan jika *audit*

delay semakin panjang atau penundaan publikasi laporan keuangan semakin lama maka dapat diartikan lamanya penyelesaian audit (ARL) semakin panjang. Hal ini dapat mengindikasikan bahwa hubungan jangka waktu penyelesaian audit yang panjang dapat mempengaruhi kualitas audit semakin baik. Jangka waktu penyelesaian audit berpengaruh terhadap ketepatan penyampaian laporan keuangan (*audit delay atau timeliness*). Menurut Afolabi (2007) dalam penelitian Onofe *et al.* (2013) menyatakan bahwa tiga kriteria utama yang digunakan dalam mengevaluasi kualitas laporan keuangan yaitu *timeliness*, *reliability* dan *comparability*.

Kualitas audit dalam penelitian ini menggunakan proxy *earning surprise benchmark*. Nilai laba yang dilaporkan sesuai dengan tujuan manajemen yang sifatnya *opportunistic*. *Opportunistic* dari *earning surprise benchmark* akan memberikan fleksibilitas kepada manajemen untuk memilih kebijakan akuntansi dalam memaksimalkan utilitas manajemen. Terkait dengan *opportunistic motives* dari manajer, kualitas audit seringkali dikaitkan dengan kualitas laba yang dilaporkan. Jika kualitas audit yang dihasilkan rendah, maka laba yang disajikan dalam laporan keuangan yang diaudit akan cenderung mengandung akun-akun yang tidak terlalu tepat menggambarkan hasil operasi serta kondisi keuangan perusahaan (Chen *et al.* 2004).

H_2 : Kualitas audit berpengaruh positif terhadap *audit report lag* (ARL)

Spesialisasi auditor industri berpengaruh terhadap hubungan *tenure audit* dan *audit report lag* (ARL)

Berdasarkan penelitian terdahulu yaitu Balsam *et al.* (2003) membuktikan bahwa investasi KAP spesialis industri dengan adanya peningkatan bidang teknologi, fasilitas fisik, serta sistem kendali organisasi dan personel, akan meningkatkan kualitas audit bagi perusahaan. Penyebab hal tersebut adalah auditor spesialis industri mengembangkan pengetahuan spesifik atas industri tertentu, yang kemudian menimbulkan ekspektasi bahwa auditor spesialis industri mampu menyelesaikan audit yang lebih cepat dari auditor yang bukan merupakan spesialis industri oleh peningkatan efisiensi audit (Habib dan Bhuiyan, 2011).

Penelitian yang dilakukan oleh (Habib dan Bhuiyan, 2011) mengenai pengaruh spesialisasi auditor. Penelitian yang dilakukan oleh Habib dan Bhuiyan mengenai pengaruh spesialis auditor industri terhadap *audit report lag* (ARL), pada perusahaan – perusahaan yang *listing* di New Zealand Stock Exchange (ZX) dalam jangka waktu tahun 2004 sampai tahun 2005. Dalam penelitian tersebut menggunakan metode penelitian *Multivariate analysis*. Hasilnya menunjukkan bahwa perusahaan – perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis industri menghasilkan *audit report lag* (ARL) lima hari lebih cepat dibandingkan perusahaan yang diaudit oleh auditor yang bukan merupakan spesialis industri.

Berdasarkan penjelasan diatas, dapat mengindikasikan bahwa auditor spesialis industri dapat menghasilkan *audit report lag* (ARL) yang lebih singkat dibandingkan auditor yang bukan merupakan spesialis industri. Hal ini didukung oleh hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Habib dan Bhuiyan (2010). Pengetahuan dan kompetensi yang dimiliki oleh auditor spesialis industri maka berdampak terhadap penambahan pemahaman auditor didukung lamanya *tenure audit* terhadap karakteristik klien sehingga audit yang lebih efisien dapat dihasilkan.

Adanya penelitian yang dilakukan oleh Habib dan Bhuiyan, (2010) dengan demikian dalam penelitian ini mengindikasikan bahwa spesialisasi industri auditor berpengaruh terhadap hubungan *tenure audit* dan *audit report lag*. Pengaruh *tenure audit* terhadap *audit report lag* akan semakin diperkuat apabila audit atas laporan keuangan dilakukan oleh auditor spesialisasi industri. Semakin panjang *tenure audit* menjadikan auditor memiliki pemahaman mengenai karakteristik bisnis kliennya semakin lebih banyak sehingga menciptakan efisiensi audit dan menjadikan *audit report lag* semakin pendek. Hal ini akan semakin mendukung apabila perusahaan tersebut menjadi klien dari auditor spesialis industri.

Proses menyelesaikan audit atas laporan keuangan akan semakin lebih cepat atau dengan kata lain *audit report lag* semakin pendek karena auditor yang berpredikat spesialis memiliki pengetahuan dan pemahaman yang lebih signifikan industri-spesifik. Auditor yang memiliki pemahaman mendalam mengenai suatu bidang yang spesifik akan menciptakan efisiensi audit sehingga auditor spesialisasi industri lebih cepat menyelesaikan audit dibandingkan auditor non-spesialis.

H₃: Spesialisasi auditor industri berpengaruh terhadap hubungan tenure audit dan audit report lag (ARL)

Spesialisasi auditor industri berpengaruh terhadap hubungan kualitas audit dan audit report lag (ARL)

Penelitian terdahulu yang dilakukan mengenai pengaruh spesialis auditor industri terhadap peningkatan kualitas audit salah satunya adalah penelitian Balsam *et al.* (2003) mengenai auditor spesialis industri berpengaruh terhadap hubungan tenure KAP dengan kualitas laba yang diprosikan dengan akrual diskresioner dan koefisien laba (*earning response coefficients*). Penelitian tersebut menemukan bahwa klien kantor akuntan publik yang menggunakan auditor spesialis menunjukkan akrual diskresioner yang lebih rendah dan koefisien respon laba (*earning response coefficients*) yang lebih tinggi dibandingkan dengan klien auditor non-spesialis.

Penelitian lainnya menurut Gul *et al.* (2008) juga menemukan efek dari moderasi auditor spesialis industri dan menjelaskan bahwa tenure KAP semakin pendek meningkatkan kualitas audit. Berdasarkan berbagai penelitian yang ada sebelumnya, dapat mengindikasikan bahwa auditor spesialis industri dapat memberikan kontribusi dalam mendukung kualitas audit yang semakin meningkat. Menurut Habib dan Bhuiyan (2011) menyatakan bahwa pengetahuan dan kompetensi yang dimiliki oleh auditor spesialis industri maka berdampak terhadap penambahan pemahaman auditor. Hal ini mengakibatkan *audit report lag* menjadi semakin pendek. Proses audit yang dilakukan oleh auditor spesialis industri semakin lebih cepat terselesaikan dibandingkan auditor yang bukan spesialis karena pemahaman yang dimiliki oleh auditor spesialis lebih mendalam sehingga mengurangi lamanya penyelesaian audit.

Auditor KAP yang memiliki pemahaman serta pengetahuan yang tidak hanya mengenai pengauditan serta akuntansi saja melainkan juga karakteristik industri klien. Misalnya dalam proses audit perusahaan manufaktur memiliki dasar prinsip yang sama dengan perusahaan asuransi, akan tetapi sifat bisnis, prinsip akuntansi, sistem akuntansi serta regulasi perpajakan yang berlaku mungkin berbeda. Apabila auditor KAP memiliki pemahaman yang lebih mendalam akan menciptakan efisiensi audit. Hal ini memberikan dampak proses penyelesaian audit akan lebih cepat sehingga *audit report lag* semakin pendek dan kualitas audit akan jauh lebih baik.

H₄: Spesialisasi auditor industri berpengaruh terhadap hubungan kualitas audit dan audit report lag (ARL)

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Penelitian ini menggunakan variabel independen *audit report lag* diukur menggunakan selisih jumlah tanggal pelaporan keuangan dengan tanggal pelaporan audit. Variabel independen *tenure audit* menggunakan pengukuran sesuai penelitian Boone *et al.*, 2008 dalam Al – Thuneibat *et al.*, 2011 dengan perhitungan jumlah tahun tenure dilakukan kebelakang yang dimulai dari tahun 2010 dan terus ditelusuri sampai tahun dimana klien berpindah keauditor lain. Variabel independen kualitas audit dalam penelitian ini menggunakan proksi *earning surprise* dan menggunakan pengukuran variabel dummy juga. Penentuan kualitas audit dengan menggunakan *earning surprises benchmark* sesuai dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Carey dan Simnett (2006). Penelitian ini menggunakan variabel moderasi spesialisasi auditor industri berdasarkan pangsa pasar (market share) dari total asset perusahaan yang diaudit oleh suatu KAP pada industri tertentu (Fung dan Jaggi, 2009). Selanjutnya pengujian kedua dalam menentukan suatu KAP dapat dikatakan sebagai spesialis industri apabila KAP memiliki pangsa pasar minimum 30 % dari industri tertentu (Reichelt dan Wang, 2009). Penelitian ini menggunakan ukuran perusahaan dan profitabilitas perusahaan sebagai variabel kontrol. Profitabilitas perusahaan diprosikan terhadap *return on assets* (ROA) yaitu dengan membandingkan laba sebelum pajak dengan total aset. Ukuran perusahaan dengan menggunakan logaritma total aset.

Penentuan Sampel

Pemilihan sampel menggunakan metode *purposive sampling*, dimana sampel yang digunakan memenuhi kriteria yang telah ditentukan yaitu :

1. Perusahaan – perusahaan manufaktur yang telah listing di Bursa Efek Indonesia, lengkap dengan laporan keuangan dan laporan auditan selama periode tahun 2010–2012 secara berturut – turut.
2. Perusahaan tidak melakukan merger terhadap perusahaan lain atau merupakan merger dari perusahaan lain selama periode 2010–2012.
3. Perusahaan menggunakan mata uang rupiah dalam laporan keuangan.
4. Perusahaan memiliki periode akhir tahun buku per 31 Desember (menjamin bahwa sampel tidak meliputi laporan keuangan tahunan yang secara parsial).
5. Adanya data – data yang dibutuhkan dalam perhitungan rasio – rasio dalam pengukuran variabel penelitian.

Penelitian ini menggunakan data sekunder dalam bentuk laporan keuangan auditan dan laporan audit. Jangka waktu laporan auditan dan laporan audit adalah 2010–2012 yang diperoleh dari data base ICM (Indonesia Capital Market Directory) dan IDX Fact Book.

Metode Analisis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda. Dalam model 1 dinyatakan *tenure* audit dan kualitas audit berpengaruh secara negatif terhadap hubungan *audit report lag* (ARL). Pengujian terhadap model 1 dengan mengidentifikasi nilai dan probabilitas β_1 adalah sebagai berikut :

$$ALAG_{it} = \alpha_0 + \beta_1 TENURE_{it} + \beta_2 KA_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

Dalam model 2 menyatakan spesialisasi auditor industri berpengaruh terhadap hubungan *tenure* audit dan kualitas audit pada *audit report lag* (ARL) secara negatif. Pengujian model 2 dengan mengidentifikasi nilai dan probabilitas β_2 sebagaiberikut :

$$ARL_{it} = \alpha_0 + \beta_1 TENURE_{it} + \beta_2 KA_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 TEN * SPEC_{it} + \beta_6 KA * SPEC_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan :

$ALAG_{it}$	= <i>Audit Report Lag</i> yang merupakan jangka waktu penyelesaian audit atas laporan keuangan berdasarkan perbedaan tanggal akhir tahun fiskal sampai dengan tanggal laporan audit
A_0	= Konstanta
$TENURE_{it}$	= Dummy <i>tenure</i> audit, KAP yang memiliki hubungan perikatan dengan klien apabila sama dengan 6 tahun diberi nilai angka 1, sedangkan yang memiliki hubungan perikatan dengan kliennya kurang dari 6 tahun diberi angka 0
KA_{it}	= Indikator menggunakan variabel dummy, kualitas audit yang baik diberi nilai angka 1 sedangkan tidak baik diberikan nilai angka 0
$SPEC_{it}$	= Dummy auditor spesialisasi indutri diberi nilai angka 1 sedangkan yang tidak spesialisasi industri diberi nilai angka 0.
$TEN * SPEC$	= Interaksi <i>tenure</i> audit dengan auditor spesialisasi industri
$KA * SPEC$	= Interaksi kualitas audit dengan auditor spesialisasi industri
ROA_{it}	= Profitabilitas perusahaan, dengan proksi Rasio <i>Return On Assets</i>
$SIZE_{it}$	= Ukuran perusahaan dengan proksi logaritma total aset
ε_{it}	= Koefisien <i>error</i>

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel Penelitian

Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan yang listing di Bursa Efek Indonesia tahun 2010 sampai tahun 2012 dipilih berdasarkan metode *purposive sampling*. *Purposive sampling* yaitu suatu metode pengambilan sampel berdasarkan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Berdasarkan kriteria sampel tersebut, jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 75 sampel perusahaan per tahun, sehingga total sampel pada penelitian ini sebesar 225 (75 perusahaan kali 3 tahun). Gambaran lebih jelas mengenai sampel yang digunakan dalam penelitian ini akan dijelaskan pada tabel 1.

Tabel 1
Proses Pemilihan Sampel

Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2010 – 2012	152
Perusahaan yang menggunakan mata uang selain Rupiah	(38)
Pernah mengalami laba negatif	(37)
Tidak ada laporan auditor	(2)
Sampel penelitian	75
Data pengamatan 3 x 75	225

Sumber : Data Sekunder yang Diolah, 2014

Deskripsi Variabel

Tabel 2 menyajikan analisis statistik deskriptif untuk variabel – variabel yang memiliki skala interval atau rasio antara lain (1) variabel – variabel masa perikatan audit (TENURE) dan kualitas audit (KA) sebagai variabel independen (2) variabel ukuran perusahaan (SIZE) dan profitabilitas perusahaan (ROA) sebagai variabel kontrol (3) variabel *audit report lag* (ALAG) sebagai variabel dependen.

Tabel 2
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
TENURE	225	1.0000	6.0000	3.9822	1.6555
ROA	225	0.1391	56.3114	13.2978	10.4138
SIZE	225	22.0418	32.8365	27.6956	1.7332
ALAG	225	31.0000	109.0000	73.3289	12.9483
Valid N (listwise)	225				

Sumber :DataSekunder yang Diolah, 2014

Keterangan :

TENURE = *tenure audit*
 ROA = profitabilitas
 SIZE = ukuran Perusahaan
 ALAG = *audit report lag*

Variabel *tenure audit* yang diukur menggunakan jangka waktu suatu KAP melakukan suatu perikatan audit dengan kliennya. Tabel 2 menunjukkan bahwa variabel *tenure audit* memiliki nilai minimum 1 dan nilai maksimum 6. Hal ini menunjukkan bahwa beberapa perusahaan menggunakan jasa audit dari KAP yang sama selama 6 tahun, namun banyak pula perusahaan yang menggunakan jasa KAP tertentu hanya sekali dalam setahun. Rata-rata lamanya perikatan suatu KAP dengan klien (*audit tenure*) dalam penelitian ini menunjukkan rata-rata selama 3,98 tahun atau sama dengan 4 tahun dengan deviasi standar sebesar 1,6555.

Variabel profitabilitas yang diukur menggunakan *Return On Asset* (ROA) memiliki nilai minimum sebesar 0,1391 % dan nilai maksimum sebesar 56,3114 %. Hal ini menunjukkan bahwa kondisi perusahaan sampel yang mengalami laba (*profit*) lebih banyak dibandingkan perusahaan sampel yang mengalami kerugian. Rata-rata profitabilitas perusahaan sampel sebesar 13,2978 % dengan deviasi standar 10,4138 %. Hal ini menunjukkan kemampuan perusahaan sampel dalam mendapatkan laba bersih hingga mencapai 13,2978 % dari seluruh aset yang dimiliki perusahaan..

Variabel ukuran perusahaan dalam penelitian ini menggunakan *proxy* total aset (dalam bentuk transformasi logaritma natural). Pada tabel 2 menunjukkan bahwa nilai minimum sebesar 22,0418 dan nilai maksimum sebesar 32,8365 . Penggunaan transformasi logaritma natural ini menyebabkan data awal memiliki rentang nilai minimum dan maksimum yang besar. Nilai rata-rata ukuran perusahaan mempunyai nilai sebesar 27,6956 dengan deviasi standar sebesar 1,7332. Hal ini menunjukkan bahwa rata – rata nilai dari logaritma total aset perusahaan sampel besar.

Variabel *audit report lag* dalam penelitian ini menggunakan selisih jumlah tanggal tahun buku terakhir (31 Desember) sampai dengan tanggal laporan audit. Pada tabel 2 menunjukkan bahwa lamanya penyelesaian auditor dalam melaksanakan proses audit laporan keuangan tahunan ke emiten terhitung sejak tanggal 31 Desember. Tabel 2 menunjukkan bahwa variabel *audit report lag* memiliki nilai minimum sebesar 31 dan nilai maksimum sebesar 109. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel memiliki jangka waktu penyelesaian audit paling lama 109 hari dan paling cepat 31 hari. Nilai rata-rata *audit report lag* (ARL) mempunyai nilai sebesar 73,3289 dengan deviasi standar sebesar 12,9483. Hal ini menunjukkan bahwa secara rata-rata perusahaan sampel memiliki jangka waktu penyelesaian audit selama 73,3289 hari atau kurang lebih 73 hari.

Pada penelitian ini variabel spesialisasi auditor industri (SPEC) dan kualitas audit (KA) tidak dilakukan analisis statistik deskriptif karena variabel – variabel tersebut menggunakan skala nominal. Pengujian yang sesuai digunakan untuk variabel skala nominal menurut Ghozali (2009) uji statistik yang sesuai dengan skala nominal adalah uji statistik yang berdasarkan *counting* seperti modus dan distribusi frekuensi. Dalam penelitian ini variabel spesialisasi auditor industri dan kualitas audit menggunakan uji statistik distribusi frekuensi yang disajikan dalam tabel 3 dan tabel 4.

Variabel kualitas audit dalam penelitian ini menggunakan *proxy earning surprise* yang diukur dengan variabel *dummy* dari laba setelah pajak dibagi dengan total aset perusahaan manufaktur yang menjadi sampel penelitian periode tahun 2010 hingga tahun 2012. Hasil pengujian statistik distribusi frekuensi pada variabel kualitas audit ditunjukkan pada Tabel 3.

Tabel 3
Statistik Distribusi Frekuensi Variabel Kualitas Audit

	Frequency	Percent
Tidak Baik	70	31.1
Baik	155	68.9
Total	225	100.0

Sumber :Data Sekunder yang Diolah, 2014

Pada tabel 3 menunjukkan bahwa perusahaan yang memiliki kualitas audit yang baik sebesar 155 perusahaan atau sama dengan 68,9 % sedangkan perusahaan yang memiliki kualitas audit yang tidak baik yaitu sebesar 70 perusahaan atau sama dengan 31,1 %. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel yang memiliki kualitas audit yang baik lebih banyak dibandingkan perusahaan sampel yang memiliki kualitas audit yang tidak baik. Variabel spesialisasi auditor industri dalam penelitian ini menggunakan pengukuran variabel *dummy* dari jumlah total aset perusahaan klien yang diaudit oleh suatu KAP pada suatu industri tertentu. Hasil analisis statistik distribusi frekuensi terhadap variabel spesialisasi auditor industri ditunjukkan pada tabel 4.

Tabel 4
Statistik Distribusi Frekuensi Variabel Spesialisasi Auditor Industri

	Frequency	Percent
Tidak Spesialis	64	28.4
Spesialis	161	71.6
Total	225	100.0

Sumber :Data Sekunder yang Diolah, 2014

Pada tabel 4 menunjukkan bahwa perusahaan sampel yang menjadi klien auditor spesialis sebanyak 161 perusahaan atau sama dengan 71,6 % dan perusahaan yang menjadi klien non – spesialis sebanyak 64 perusahaan atau sama dengan 28,4 %. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel yang menjadi klien auditor spesialis lebih banyak dibandingkan perusahaan sampel yang menjadi klien auditor non-spesialis.

Pembahasan Hasil Penelitian

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis multivariate dengan menggunakan analisis linear berganda. Tabel 5 menunjukkan hasil uji dari masing – masing variabel independen yang diprediksi berpengaruh terhadap *audit report lag* yaitu kualitas audit dan *tenure audit*. Tabel 5 menunjukkan bahwa variabel *tenure audit* mempunyai nilai signifikansi sebesar 0,090. Hal ini menunjukkan bahwa nilai signifikansi sebesar 0,090 berada dibawah 0,10. Hal ini menunjukkan adanya pengaruh signifikan dari variabel audit tenure terhadap *audit report lag* pada taraf 10 %. *Unstandardized coefficients* (B) digunakan untuk menunjukkan pengaruh positif atau negatif. Nilai *unstandardized coefficients* (B) variabel *tenure audit* pada tabel 5 menunjukkan *unstandardized coefficients* (B) mempunyai nilai sebesar -0,781 yang berarti berpengaruh negatif. Berdasarkan hal tersebut hipotesis pertama diterima yang menyatakan *tenure audit* berpengaruh secara negatif terhadap *audit report lag*.

Tabel 5 menunjukkan bahwa variabel kualitas audit mempunyai nilai signifikansi sebesar 0,028. Hal ini menunjukkan bahwa nilai signifikansi sebesar 0,028 berada dibawah 0,05. Hal ini mengartikan adanya pengaruh signifikan dari variabel kualitas audit terhadap *audit report lag*. *Unstandardized coefficients* (B) digunakan untuk menunjukkan pengaruh positif atau negatif. Nilai *unstandardized coefficients* (B) variabel kualitas audit pada tabel 5 mempunyai nilai sebesar 3,608 yang berarti berpengaruh positif. Berdasarkan hal tersebut hipotesis kedua diterima yang menyatakan kualitas audit berpengaruh secara positif terhadap *audit report lag*.

Tabel 5
Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t) Model 1

<i>Variabel Model 1</i>	<i>Unstandardized Coefficients (Beta)</i>	<i>Nilai Signifikansi</i>
KA	3.608	.028
TENURE	-.781	.090
ROA	-.250	.015
SIZE	.366	.466

Sumber: Data Sekunder yang Diolah,2014

Keterangan: *) Signifikan

Tabel 6 menunjukkan hasil uji dari interaksi variabel moderasi yaitu spesialisasi auditor industri yang diprediksi berpengaruh pada hubungan kualitas audit dan audit tenure terhadap *audit report lag*. Pada tabel 6 menunjukkan hasil pengujian pengaruh spesialisasi auditor industri terhadap hubungan audit tenure (TENURE*SPEC) dan *audit report lag*. Berdasarkan pada tabel 6 diperoleh nilai t (TENURE*SPEC) sebesar -2,370. Nilai signifikansi (TENURE*SPEC) mempunyai nilai sebesar 0,019. Nilai signifikansi tersebut berada di bawah 0,05 yang mengartikan bahwa adanya pengaruh yang signifikan dari variabel spesialisasi auditor industri terhadap hubungan audit tenure dan *audit report lag*. Nilai *unstandardized coefficients* (B) variabel (TENURE*SPEC) pada tabel 6 mempunyai nilai sebesar -2,110 yang berarti berpengaruh secara negatif. Berdasarkan hal tersebut hipotesis ketiga diterima yang menyatakan spesialisasi auditor industri berpengaruh terhadap hubungan *tenure audit* dan *audit report lag*.

Tabel 6
Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t) Model 2

<i>Variabel Model 2</i>	<i>Unstandardized Coefficients (Beta)</i>	<i>Nilai Signifikansi</i>
KA	.760	.795
TENURE	.760	.303
SPEC	1.843	.634
KA.SPEC	4.022	.238
TENURE.SPEC	-2.110	.019
ROA	-.230	.024

Sumber: Data Sekunder yang Diolah,2014

Keterangan: *) Signifikan

Pada tabel 6 menunjukkan hasil pengujian pengaruh spesialisasi auditor industri terhadap hubungan kualitas audit dan *audit report lag* (KA*SPEC). Berdasarkan pada tabel 6 diperoleh nilai t (KA*SPEC) sebesar 1,182. Signifikansi variabel (KA*SPEC) mempunyai nilai sebesar 0,238. Nilai signifikansi (KA*SPEC) tersebut berada di atas 0,05 yang mengartikan bahwa tidak adanya pengaruh signifikan dari variabel spesialisasi auditor industri terhadap hubungan kualitas audit dan *audit report lag*. Nilai unstandardized coefficients (B) (KA*SPEC) pada tabel 6 mempunyai nilai sebesar 4,022 yang berarti berpengaruh secara positif. Berdasarkan hal tersebut hipotesis keempat ditolak yang menyatakan spesialisasi auditor industri berpengaruh terhadap hubungan kualitas audit dan *audit report lag* secara positif.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa audit tenure memiliki pengaruh signifikan terhadap *audit report lag* dengan arah negatif. *Tenure Audit* yang lebih panjang memiliki *audit report lag* yang lebih pendek. Hasil uji regresi memperoleh hasil bahwa kualitas audit memiliki pengaruh signifikan terhadap *audit report lag* dengan arah positif. Audit yang berkualitas memiliki *audit report lag* yang lebih lama. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa spesialisasi auditor industri berpengaruh signifikan terhadap hubungan audit tenure dan *audit report lag* dengan arah koefisien negatif. Hal ini menjelaskan bahwa audit tenure yang semakin lama dan didukung oleh spesialisasi auditor industri akan memperpendek *audit report lag*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa spesialisasi auditor industri tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan kualitas audit dan *audit report lag*.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, pengukuran spesialisasi auditor industri dalam penelitian ini menggunakan presentase total aset pada suatu industri dan hanya diambil yang memiliki presentase paling besar, sehingga KAP yang mempunyai presentase total aset perusahaan kliennya paling besar dikatakan sebagai auditor spesialis industri. Penentuan spesialis auditor industri mengacu pada penelitian Gul, Fung, dan Jaggi (2009) dan dengan adanya pengujian tambahan apabila KAP tersebut memiliki presentase total aset perusahaan klien minimum sebesar 30%. Hal ini mengakibatkan KAP terbesar kedua tidak dikatakan spesialis auditor industri walaupun KAP tersebut mungkin dapat dikatakan spesialis. Kedua, terbatasnya cakupan data penelitian ini yang menggunakan perusahaan – perusahaan manufaktur yang listing di BEI. Hal ini kurang mencerminkan penentuan spesialisasi auditor industri secara sesungguhnya khususnya untuk KAP taraf Internasional. Ketiga, adanya pengaruh dari variabel lain di luar model yang menyebabkan nilai koefisien determinan (R^2) rendah. Keempat, penelitian ini dalam penentuan *tenure* audit menggunakan masa perikatan suatu KAP. Hal ini kurang mencerminkan kondisi sesungguhnya dari masa perikatan auditor secara individual.

Dengan adanya keterbatasan tersebut diharapkan penelitian selanjutnya dapat memperbaiki keterbatasan dalam penelitian ini. Pertama, Penelitian selanjutnya disarankan menggunakan metode lain dalam penentuan auditor spesialis industri, misalnya berdasarkan dominasi jumlah klien pada suatu industri tertentu atau presentase penjualan klien. Kedua, penelitian selanjutnya disarankan menambah cakupan data penelitian yang tidak hanya pada perusahaan – perusahaan manufaktur. Ketiga, penelitian selanjutnya disarankan menambahkan variabel kontrol yang berperan juga sebagai variabel penekan yaitu karakteristik kantor akuntan publik, jumlah anak perusahaan yang dimiliki klien, konsentrasi kepemilikan klien, kondisi keuangan klien. Penambahan pada jumlah variabel juga harus diikuti dengan jumlah perusahaan sampel dalam penelitian tersebut. Keempat, penelitian selanjutnya disarankan menggunakan *tenure* auditor secara individual bukan menggunakan penentuan *tenure* sebagai suatu KAP.

REFERENSI

- Al-Thuneibat, A.A., Al Issa, R.T.I. and Baker, R.A.A. 2011. Do Audit Tenure and Firm Size Contribute to Audit Quality?: Empirical Evidence From Jordan. *Managerial Auditing Journal*. Vol.26. Issue 4, pp. 317-334.
- Balsam, Steven, Khrisnan & Yang. 20003. Auditor *Industry Specialization and Earning Quality*. Tersedia dari URL : [Http://www.papers.ssrn.com](http://www.papers.ssrn.com), diakses tanggal 28 November 2013.



- Carey, P. & Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review* 81, pp. 66.
- Chen, C. Y., C. J. Lin. & Y. C. Lin. (2004). Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals; does long auditor tenure impair earning quality? *Working paper, Hong Kong University of Science and Technology*.
- Enofe, O. A., O. O. Ediae., & E. C. Okunega. 2013. Audit Delay and Audit Quality: Nigerian Experience. *Research Journal of Social Science and Management*.
- Gul, A. F., S. Y. K. Fung & B. Jaggi. 2009. Earnings Quality: Some Evidence on The Role of Auditor Tenure and Auditor Industry Expertise. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 47, pp. 265-287.
- Habib, Ahsan & Md. Borhan Uddin Bhuiyan. 2010. Audit Firm Industry Specialization and The Audit Report Lag. *Journal of Internatioanl Accounting, Auditing and Taxation*. Vol. 20, pp. 33-44.
- Ikatan Akuntansi Indonesia. 2012. "Standar Akuntansi Keuangan (Revisi 2012)". Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Jensen M.C. and William H. Meckling. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. Vol. 3, No. 4, pp.305-360.
- Lee, H-Y, V. Mande & M. Son. 2009. Do Lengthy Auditor Tenure and The Provision of Non-audit Service by External Auditor Reduce Audit Report lags? . *International Journal of Auditing*. Vol. 13, pp. 87-104.
- Mulyadi. 2009. "Auditing Edisi 6". Jakarta: Salemba Empat.
- Reichelt, K. and D. Wang. National and Office-Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit Quality.(2009). *Journal of Accounting Research* 48 (3): 647–686.
- Tim Penyusun. Peraturan BAPEPAM Nomor X.K6 Tahun 2012.