

**PENGARUH *AUDIT TENURE*, KOMPLEKSITAS OPERASI PERUSAHAAN,
KUALITAS DAN OPINI AUDIT TERHADAP *AUDIT REPORT LAG*
DENGAN SPESIALISASI INDUSTRI AUDITOR EKSTERNAL
SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

Habibullah Azzuhri, Kamaliah & M.Rasuli

Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Riau

E-mail : habibullah_azzuhri@yahoo.com

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of audit tenure, the complexity of company operations, quality and audit opinion on audit report lag with specialization of external auditor industries as a moderating variable. The samples were determined by purposive sampling method where 90 manufacturing companies were used as samples. The total sample is 450 companies. The data source used in the study is secondary data. Data analysis for hypothesis testing using Multiple Regression Analysis. The results of this study shows that the variable complexity of company operations, quality and audit opinion have a significant effect on audit report lag and audit tenure does not significantly influence audit report lag. The complexity of the company's operations and audit opinion has a significant effect on the audit report lag moderated by the industry of external auditors and there is no influence of audit tenure and audit quality on audit report lag which is moderated by the industry's external auditor specialization.

Keywords: *Audite report lag, tenure audit, complexity of company operations, audit quality, audit opinion and specialization of industrial external auditors.*

LATAR BELAKANG PENELITIAN

Keinginan perusahaan untuk melaporkan laporan keuangan tepat waktu sering dihadapkan dengan berbagai kendala. Salah satu kendalanya adalah adanya keharusan laporan keuangan untuk di audit sebelum disampaikan ke publik. Hal ini dilatar belakangi karena tidak adanya jaminan bagi pengguna laporan keuangan atas laporan keuangan yang disajikan secara jujur sesuai dengan kinerja perusahaan yang sesungguhnya menjadi isu tersendiri yang wajib dicermati oleh pengguna laporan keuangan dalam rangka pengambilan keputusan. Untuk mengakomodasi isu tersebut, maka perlu dilakukannya audit atas laporan keuangan oleh pihak ketiga dengan tujuan untuk menilai tingkat kewajaran laporan keuangan yang dilaporkan oleh manajemen. Selain itu, menurut Tandiontong (2015:5) audit atas laporan keuangan oleh pihak ketiga juga dilatar belakangi untuk mengurangi adanya masalah agensi. Masalah agensi (*agency problem*) muncul akibat adanya *asymetric information* dan perbedaan kepentingan antara manajemen (*agent*) dan pemilik perusahaan (*principal*).

Pihak ketiga yang digunakan untuk mengakomodasi kebutuhan tersebut adalah auditor. Auditor sebagai pihak yang obyektif dan independen dianggap mampu menengahi konflik antara *agent* dan *principal* yang memiliki kepentingan berbeda. Sehingga auditor juga memegang peranan penting dalam operasional perusahaan. Auditor bertanggung jawab penuh atas opini audit laporan keuangan (Arens, Elder dan Beasley, 2015:170). Oleh karena itu dalam memberikan opini audit dibutuhkan sikap independensi dan profesionalisme auditor. Hal ini didukung dengan adanya sejumlah sanksi yang diterapkan bagi setiap pelanggaran

independensi yang dilakukan oleh auditor dalam audit laporan keuangan. Selain itu untuk menjamin profesionalisme dalam melaksanakan audit serta terpenuhinya dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan, auditor berkewajiban memenuhi standar profesi auditor yang terangkum dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).

Kewajiban untuk memenuhi standar profesi menyebabkan waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan audit atas laporan keuangan ditentukan oleh waktu yang dibutuhkan auditor dalam memenuhi standar profesi yang berlaku. Hal ini terlihat pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang telah ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (2011: 150.1 – 150.2) tentang standar audit khususnya standar umum ketiga, yang menyatakan bahwa audit harus dilaksanakan dengan penuh ketelitian dan kecermatan. Selain itu, standar pekerjaan lapangan juga mengatur tentang prosedur dalam penyelesaian pekerjaan lapangan seperti perlu adanya perencanaan atas aktivitas yang akan dilakukan, pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern dan pengumpulan bukti-bukti kompeten yang diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan dan konfirmasi sebagai dasar untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Untuk melaksanakan Standar Profesional Akuntan publik tersebut akan menyebabkan lamanya penyelesaian audit.

Perbedaan waktu antara tanggal laporan keuangan dengan tanggal opini audit dalam laporan keuangan mengindikasikan tentang lamanya waktu penyelesaian audit yang dilakukan oleh auditor, kondisi ini sering disebut sebagai *audit report lag*. Istilah *audit report lag* dimaksudkan sebagai selisih waktu antara tanggal tutup buku perusahaan dengan tanggal disahkannya laporan audit (Blankley, Hurtt, dan MacGregor, 2015:19).

Di Indonesia sudah terdapat regulasi yang mengatur tentang kewajiban pelaporan keuangan auditan berkala secara tepat waktu bagi perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor: 29/POJK/04/2016 dalam pasal 7 mewajibkan setiap emiten dan perusahaan publik yang terdaftar di BEI untuk menyampaikan laporan keuangan tahunan disertai dengan laporan akuntan dalam rangka audit atas laporan keuangan yang memuat opini audit dari akuntan kepada OJK paling lama 4 bulan (120 hari) setelah tanggal laporan keuangan tahunan. Dengan batas waktu yang ditetapkan oleh OJK tersebut, perusahaan diwajibkan untuk melaporkan laporan keuangan yang telah diaudit dalam batas waktu 120 hari, hal tersebut membuat perusahaan dan auditor harus menyusun strategi agar laporan keuangan auditan dapat diselesaikan tepat waktu, mengingat bahwa proses audit memerlukan waktu yang tidaklah sebentar untuk dikerjakan.

Apabila perusahaan melebihi batas waktu yang ditentukan dalam pelaporan keuangan auditan maka akan dikenakan sanksi. Adapun sanksi yang telah ditetapkan oleh OJK yakni dengan diterbitkannya Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor: 29/POJK/04/2016 dalam pasal 19, berupa (a) Peringatan tertulis, (b) Denda yaitu kewajiban membayar sejumlah uang tertentu, (c) Pembatasan kegiatan usaha, (d) Pembekuan kegiatan usaha, (e) Pencabutan izin usaha, (f) pembatalan persetujuan dan (g) pembatalan pendaftaran.

Berdasarkan literatur terdahulu banyak faktor-faktor yang mempengaruhi *audit report lag* (ARL). Faktor pertama yang berpengaruh terhadap *audit report lag* adalah *audit tenure*. *Audit tenure* yang akan menjadi fokus pada penelitian ini adalah *tenure* KAP (Habib dan Bhuiyan, 2010). Johnson *et.al*, dalam Trischler, (2013:50) mendefinisikan pengertian *audit tenure* (masa perikatan audit) sebagai berikut: "*Audit tenure is the number of consecutive years that the audit firm (auditor) has audited its certain client*". Berdasarkan definisi tersebut dapat diartikan bahwa

audit tenure adalah banyaknya jumlah masa tahun buku berturut-turut auditor mengaudit laporan keuangan suatu klien yang sama. Pada saat auditor dan klien menjalin hubungan kerja sama untuk jangka waktu yang relatif lama, maka hal ini akan memberikan manfaat bagi klien maupun auditor. Lamanya masa perikatan audit dengan klien dapat membantu auditor dalam memperoleh kecermatan, ketepatan dan keahlian audit.

Faktor kedua yang berpengaruh terhadap *audit report lag* adalah kompleksitas operasi perusahaan. Perusahaan dengan tingkat kompleksitas yang tinggi dengan banyaknya anak perusahaan tentu memiliki unit operasi yang banyak dengan transaksi dan catatan yang menyertainya. Menurut Islahuzzaman (2012:26) anak perusahaan (*Subsidiaries company*) adalah perusahaan yang dikendalikan oleh perusahaan lain (yang dikenal sebagai induk perusahaan), baik melalui pemilikan mayoritas atau cara lain. Didirikannya anak perusahaan merupakan salah satu cara sebuah perusahaan mengembangkan usahanya untuk menghasilkan jasa pada lingkungan (wilayah) ekonomi tertentu serta untuk menganeka-ragamkan operasi bisnisnya. Jumlah anak perusahaan suatu perusahaan mewakili kompleksitas jasa audit yang diberikan yang merupakan ukuran rumit atau tidaknya transaksi yang dimiliki oleh klien KAP untuk di audit (Hay *et al.*, dalam Dewi dan Saputra, 2017).

Faktor ketiga yang juga mempengaruhi *audit report lag* adalah kualitas audit. Menurut De angelo dalam Junaidi & Nurdiono (2016:8) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa laporan keuangan mengandung kesalahan material dan auditor akan menemukan serta melaporkan kekeliruan material tersebut. Karena sulitnya mengukur kualitas audit, banyak penelitian empiris yang menggunakan beberapa dimensi atau proksi sebagai wakil dari kualitas audit tersebut. Salah satu proksi yang lazim digunakan dalam penelitian mengenai kualitas audit adalah ukuran kantor akuntan publik, atau selanjutnya disebut sebagai KAP.

Faktor terakhir yang juga mempengaruhi *audit report lag* adalah opini audit. Menurut Mulyadi (2014:19) opini audit adalah pendapat auditor tentang laporan keuangan yang telah diauditnya. Auditor menyatakan pendapatnya berpijak pada audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing dan atas temuan-temuannya. Menurut Arens, Elder dan Beasley (2015:54-75) opini audit terdiri dari: pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan (*unqualified opinion with explanatory language*), pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), pendapat tidak wajar (*adverse opinion*), dan pernyataan tidak memberikan pendapat (*disclaimer of opinion*).

Proses pemberian opini selain wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) melibatkan negoisasi dengan klien, konsultasi dengan partner audit yang lebih senior dan perluasan ruang lingkup. Shukeri dan Nelson (2011:11) menyatakan bahwa perusahaan yang mendapatkan opini *qualified* cenderung membutuhkan waktu yang lebih lama dalam melaksanakan proses audit karena auditor harus memberikan perhatian lebih terhadap akun-akun tertentu. Oleh sebab itu, diperkirakan bahwa opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) dapat mempersingkat *audit report lag*.

Penelitian ini juga menggunakan spesialisasi industri auditor eksternal sebagai variabel moderasi. Spesialisasi industri auditor adalah mekanisme yang dilakukan oleh auditor untuk meningkatkan pengetahuannya dalam bidang industri tertentu, baik secara tidak langsung melalui pelatihan, maupun secara langsung dengan cara membatasi perikatan audit hanya pada jenis industri tertentu (Michael

dan Abdul, 2017). Identifikasi spesialisasi industri ditujukan untuk membedakan auditor spesialis industri dan auditor nonspesialis industri. Auditor spesialis diyakini mampu mendeteksi kesalahan-kesalahan secara lebih baik, meningkatkan efisiensi dan meningkatkan penilaian tentang kejujuran laporan keuangan.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari hasil penelitian Dewi dan Yuyetta (2014) meneliti mengenai pengaruh kualitas audit dan *audit tenure* terhadap *audit report lag* (ARL) dengan spesialisasi auditor industri sebagai variabel moderasi. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *audit tenure* memiliki pengaruh signifikan terhadap *audit report lag* dengan arah negatif dan kualitas audit memiliki pengaruh signifikan terhadap *audit report lag* dengan arah positif. Spesialisasi auditor industri berpengaruh signifikan terhadap hubungan *audit tenure* dan *audit report lag* dengan arah koefisien negatif. Serta spesialisasi auditor industri tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan kualitas audit dan *audit report lag*.

Dalam penelitian ini, peneliti menambahkan dua variabel independen yaitu opini audit dan kompleksitas operasi perusahaan. Adanya penambahan variabel independen opini audit (Dewangga dan Herry, 2015) dan kompleksitas operasi perusahaan (Dewi dan Saputra, 2017) yang berpengaruh terhadap *audit report lag* (ARL) dilakukan karena untuk membedakan penelitian ini dengan penelitian yang telah ada sebelumnya. Dan juga dalam penelitian ini, objek penelitian akan menggunakan jenis perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Alasan pemilihan perusahaan manufaktur karena merupakan kelompok industri yang relatif besar dibandingkan kelompok industri lainnya, sehingga merupakan kekuatan yang dominan di bursa dan memiliki kontribusi besar terhadap perkembangan bursa.

KAJIAN PUSTAKA

Audit Report Lag

Keinginan untuk menyajikan laporan keuangan tepat waktu sering dihadapkan dengan berbagai kendala. Salah satu kendalanya yaitu adanya regulasi yang mewajibkan penyampaian laporan keuangan tahunan disertai laporan audit. Regulasi tersebut yaitu Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor: 29/POJK/04/2016. Dalam menyusun laporan, auditor membutuhkan waktu yang berbeda-beda untuk menyelesaikan proses audit. Selisih waktu antara tanggal tutup buku perusahaan dengan tanggal disahkannya laporan audit disebut sebagai *audit report lag* (Blankley, Hurtt, dan MacGregor, 2015:19). Sedangkan, Ashton *et.al* dalam Octaviani (2017) mengemukakan definisi *audit report lag* sebagai lamanya waktu penyelesaian audit yang diukur dari tanggal penutupan tahun buku hingga tanggal diterbitkannya laporan audit.

Dalam beberapa penelitian, *audit report lag* juga sering disebut sebagai *audit delay*, seperti penelitian Dewi dan Saputra (2017) yang mengungkapkan pengembangan model *audit delay* dengan *audit report lag* dan *total lag*. Kedua istilah tersebut, *audit report lag* dan *audit delay*, digunakan untuk mengukur objek yang sama yaitu waktu mundur yang diperlukan untuk menyelesaikan proses audit. Lamanya waktu yang diperlukan untuk penyelesaian audit akan mempengaruhi respon pasar saham. Lamanya waktu yang diperlukan untuk penyelesaian audit juga akan mempengaruhi ketepatan penyampaian publikasi laporan keuangan.

Audit tenure

Jangka waktu perikatan audit dengan klien diatur dalam POJK No.13/POJK.03/2017, dimana pihak yang melaksanakan kegiatan jasa keuangan

wajib membatasi penggunaan jasa audit atas informasi keuangan historis tahunan dari Akuntan Publik (AP) yang sama paling lama 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Sementara itu, pembatasan penggunaan jasa dari Kantor Akuntan Publik (KAP) tergantung pada hasil evaluasi Komite Audit terhadap potensi risiko atas penggunaan jasa dari KAP yang sama secara berturut-turut untuk kurun waktu yang cukup panjang.

Adanya peraturan pembatasan *audit tenure* tersebut mengakibatkan sebagian pihak tidak setuju atas peraturan tersebut. Pihak-pihak yang tidak setuju dengan adanya pembatasan *audit tenure*, mereka khawatir mengenai adanya biaya tambahan yang akan keluar apabila terdapat pergantian auditor (Dao dan Pham, 2014:491). Sementara itu, *tenure* perusahaan audit yang panjang dapat menjadi kurang objektif dan dapat mengurangi profesional skeptism yang seharusnya dimiliki seorang auditor, yang nantinya hal tersebut juga akan mempengaruhi kualitas audit (Trischler, 2013:50).

Kompleksitas Operasi Perusahaan

Kompleksitas Operasi perusahaan dalam dapat dilihat dari total aset yang dimiliki perusahaan. Besar kecilnya ukuran perusahaan dipengaruhi oleh kompleksitas operasional, variabilitas dan intensitas transaksi perusahaan yang tentunya akan berpengaruh terhadap kecepatan dalam menyajikan laporan keuangan kepada publik. Maka perusahaan yang relatif besar cenderung akan lebih lama dalam jangka waktu penyelesaian laporan keuangan yang diaudit untuk disampaikan kepada publik (Dewangga dan Herry, 2016).

Didirikannya anak perusahaan merupakan salah satu cara sebuah perusahaan mengembangkan usahanya untuk menghasilkan jasa pada lingkungan (wilayah) ekonomi tertentu dan untuk menganeka-ragamkan operasi bisnis perusahaan. Dengan adanya anak perusahaan yang tersebar di beberapa wilayah dapat membantu perusahaan tersebut untuk lebih memperkenalkan bisnisnya kepada masyarakat. Dengan banyaknya wilayah perusahaan dalam menghasilkan barang dan jasa, maka akan dapat mempengaruhi auditor dalam melakukan proses audit. Karena auditor harus mengaudit lebih banyak item-item dari perusahaan tersebut. Sehingga membutuhkan waktu yang lebih panjang dalam melakukan proses audit.

Kualitas Audit

Menurut De angelo dalam Junaidi & Nurdiono (2016:8), mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa laporan keuangan mengandung kesalahan material dan auditor akan menemukan dan melaporkan kekeliruan material tersebut. Sedangkan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu.

Sebagai proksi dari kualitas audit, Arens, Elder dan Beasley (2015:46-47) membedakan jenis KAP menjadi KAP besar (*Big four accounting firms*) dan KAP kecil (*Non big four accounting firms*) dan menggambarkan ukurannya berdasarkan jumlah tenaga profesional yang dimiliki, kantor cabangnya, serta revenue (*fee income*) yang diperoleh KAP pertahun. DeAngelo dalam Sarwoko (2014:5), menyatakan dalam penelitiannya bahwa KAP besar selalu berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan KAP kecil. Pendapat ini didukung oleh Lee dalam Tandiontong (2015:73).

Opini Audit

Sebagai pemeriksa laporan keuangan auditor akan memberikan opini atas laporan keuangan yang diauditnya. Opini yang dikeluarkan berdasarkan bukti dan penemuan selama melaksanakan pekerjaan lapangan. Apabila selama pelaksanaan pekerjaan lapangan auditor tidak menemukan masalah ataupun bukti yang sangat menyimpang sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum maka auditor mungkin dapat dengan cepat menyelesaikan tugasnya dan kemudian mengeluarkan opini audit yang sesuai dengan hasil yang diperoleh, tetapi jika auditor menemukan penyimpangan karena laporan keuangan tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum kemungkinan auditor akan lebih banyak lagi mencari penyimpangan serta bukti-bukti lain yang akhirnya dapat mempengaruhi penyelesaian waktu audit. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kemungkinan opini yang dikeluarkan oleh auditor dapat mempengaruhi waktu penyelesaian audit.

Spesialisai Industri Auditor Eksternal

Spesialisasi industri auditor adalah mekanisme yang dilakukan oleh auditor untuk meningkatkan pengetahuannya dalam bidang industri tertentu, baik secara tidak langsung melalui pelatihan, maupun secara langsung dengan cara membatasi perikatan audit hanya pada jenis industri tertentu (Craswell dalam Octaviani, 2017). Identifikasi spesialisasi industri ditujukan untuk membedakan auditor spesialis industri dan auditor nonspesialis industri. Auditor spesialis diyakini mampu mendeteksi kesalahan-kesalahan secara lebih baik, meningkatkan efisiensi dan meningkatkan penilaian tentang kejujuran laporan keuangan. Hal ini dikarenakan auditor yang memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pengetahuan dan pemahaman yang lebih baik mengenai internal kontrol perusahaan, risiko bisnis perusahaan, risiko audit pada industri tersebut (Setiawan dan Fitriany, 2011).

Kerangka Pemikiran dan Hipotesis

Pengaruh *Audit Tenure* Terhadap *Audit Report Lag*

Teori agensi menjelaskan hubungan antara *principal* (pemilik usaha) dengan *agent* (yang diberi wewenang) yang saling bertolak belakang, memiliki tujuan yang berbeda, namun saling membutuhkan. Untuk menjembatani hubungan kedua belah pihak tersebut di butuhkan pihak yang independen. Oleh karena itu, auditor dianggap sebagai pihak yang objektif dan independen memiliki peran penting untuk memeriksa dan mengawasi kinerja manajemen agar tidak menyimpang dari tujuan perusahaan. Di dalam proses audit, auditor membutuhkan hubungan kerja yang erat dengan manajemen perusahaan sebagai pihak klien. Hubungan perikatan audit dengan manajemen perusahaan (klien) disebut dengan *audit tenure*.

Jangka waktu perikatan audit yang relatif lama dengan perusahaan klien, maka akan semakin meningkatkan efisiensi audit (Lee *et.al*, 2009). Hal tersebut disebabkan *audit tenure* yang panjang mengakibatkan auditor akan semakin banyak memiliki pengalaman dan pengetahuan mengenai karakteristik klien serta operasional bisnis kliennya. Oleh karena itu, dapat 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. Maka dari itu, hipotesis yang diajukan penelitian ini mengenai pengaruh *audit tenure* terhadap ARL adalah sebagai berikut:

H₁: *Audit Tenure* Berpengaruh Terhadap *Audit Report Lag*

Pengaruh Kompleksitas Operasi Perusahaan Terhadap *Audit Report Lag*

Teori agensi menyatakan semakin banyak anak perusahaan maka semakin besar ukuran operasi perusahaan sehingga semakin banyak auditor dalam mengungkapkan informasi perusahaan dan dapat meningkatkan agensi *cost*. Maka dapat membuat lamanya auditor dalam menyelesaikan proses auditnya. Hal tersebut dikarenakan banyaknya jumlah anak perusahaan yang dimiliki perusahaan merupakan informasi bahwa perusahaan tersebut memiliki unit operasi yang lebih banyak yang harus diperiksa setiap transaksi dan catatan yang menyertainya, sehingga auditor memerlukan waktu lebih lama untuk melakukan pekerjaan auditnya terhadap operasi perusahaan tersebut. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan penelitian ini mengenai pengaruh kompleksitas operasi perusahaan terhadap ARL adalah sebagai berikut:

H₂: Kompleksitas Operasi Perusahaan Berpengaruh Terhadap *Audit Report Lag*

Pengaruh Kualitas Audit Terhadap *Audit Report Lag*

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

Pemilihan KAP *big four* oleh suatu perusahaan merupakan sinyal bahwa perusahaan tersebut laporan keuangannya lebih andal dan kredibel dibandingkan dengan perusahaan yang tidak menggunakan KAP *big four*. Hal ini dikarenakan KAP *big four* memiliki karyawan dalam jumlah yang besar, dapat mengaudit lebih efisien dan efektif, memiliki jadwal yang fleksibel sehingga memungkinkannya untuk menyelesaikan audit tepat waktu, dan memiliki dorongan yang lebih kuat untuk menyelesaikan auditnya lebih cepat guna menjaga reputasinya. Penyelesaian audit yang lebih cepat dapat membantu perusahaan untuk tepat waktu dalam menyampaikan laporan keuangan auditannya. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan penelitian ini mengenai pengaruh kualitas audit terhadap ARL adalah sebagai berikut:

H₃ : Kualitas Audit Berpengaruh Terhadap *Audit Report Lag*

Pengaruh Opini Audit Terhadap *Audit Report Lag*

Teori keagenan menyatakan perlunya jasa independen auditor yang dapat dijelaskan dengan dasar teori keagenan. Dimana tanggung jawab auditor adalah memberikan penilaian atas laporan keuangan yang disajikan manajemen. Hasil penilaian tersebut kemudian disajikan dalam bentuk pendapat kewajaran laporan keuangan yang disebut sebagai opini audit. Opini selain wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) merupakan opini yang tidak diharapkan oleh semua manajemen. Semakin tidak baik opini yang diterima oleh perusahaan maka semakin lama laporan keuangan auditan dipublikasikan.

Hal ini dikarenakan saat KAP memutuskan bahwa laporan wajar tanpa pengecualian tidak memadai, maka pembahasan lebih lanjut dilakukan antara rekanan dalam KAP tersebut dan juga dengan klien. Pembahasan tersebut membutuhkan waktu yang lebih lama dan menyebabkan waktu penyelesaian

laporan audit semakin panjang. Laporan keuangan yang disampaikan tidak tepat waktu mencerminkan ketidakpatuhan perusahaan terhadap peraturan yang ada. hipotesis yang diajukan penelitian ini mengenai pengaruh opini audit terhadap ARL adalah sebagai berikut:

H₄: Opini Audit Berpengaruh Terhadap *Audit Report Lag*

Pengaruh *Audit Tenure* Terhadap *Audit Report Lag* yang dimoderasi Spesialisasi Industri Auditor Eksternal

Pengaruh *audit tenure* terhadap *audit report lag* akan semakin diperkuat apabila audit atas laporan keuangan dilakukan oleh auditor spesialisasi industri. Semakin panjang *audit tenure* 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. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan penelitian ini mengenai pengaruh spesialisasi auditor industri eksternal terhadap hubungan *audit tenure* dan ARL adalah sebagai berikut:

H₅ : *Audit Tenure* berpengaruh terhadap *Audit Report Lag* yang dimoderasi Spesialisasi Industri Auditor Eksternal

Pengaruh Kompleksitas Operasi Perusahaan Terhadap *Audit Report Lag* yang dimoderasi Spesialisasi Industri Auditor Eksternal

Pengaruh anak perusahaan terhadap *audit report lag* akan semakin diperkuat apabila audit atas laporan keuangan dilakukan oleh auditor spesialisasi industri. Perusahaan dengan anak perusahaan yang banyak tentu memiliki unit operasi yang banyak dengan transaksi dan catatan yang menyertainya. Adanya unit operasi yang lebih banyak membuat auditor cenderung memerlukan waktu yang lebih untuk melakukan pemeriksaan audit. Namun apabila auditor perusahaan merupakan auditor spesialis, maka auditor telah memiliki pemahaman dan pengalaman yang lebih banyak dalam mengaudit perusahaan dalam sektor industri tersebut. Maka dari itu, spesialisasi industri auditor eksternal diduga berpengaruh terhadap hubungan anak perusahaan dan *audit report lag*. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₆: Kompleksitas Operasi Perusahaan berpengaruh terhadap *Audit Report Lag* yang dimoderasi Spesialisasi Industri Auditor Eksternal

Pengaruh Kualitas Audit terhadap *Audit Report Lag* yang dimoderasi Spesialisasi Industri Auditor Eksternal

Tingkat spesialisasi industri auditor diduga akan menguatkan hubungan negatif kualitas audit terhadap *audit report lag* yaitu apabila interaksi antara kualitas audit dan tingkat spesialisasi industri auditor meningkat, maka *audit report lag* akan semakin pendek. Kualitas audit disini di proksikan dengan ukuran KAP. KAP besar (bermitra dengan *the big four*) pada dasarnya mempunyai sumber daya yang banyak dan berkompeten. Hal yang biasa terjadi adalah KAP besar akan memperoleh insentif yang lebih besar dalam menyelesaikan tugas auditnya lebih cepat dibandingkan KAP lainnya. KAP besar juga berusaha dalam mempertahankan reputasinya dengan waktu audit yang lebih cepat. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan penelitian ini mengenai pengaruh spesialisasi auditor industri terhadap

hubungan kualitas audit yang diproksikan dengan ukuran KAP dan ARL adalah sebagai berikut:

H₇: Kualitas Audit Berpengaruh Terhadap *Audit Report Lag* yang dimoderasi Spesialisasi Industri Auditor Eksternal

Pengaruh Opini Audit terhadap *Audit Report Lag* yang dimoderasi Spesialisasi Industri Auditor Eksternal

Pengaruh opini audit terhadap *audit report lag* akan semakin diperkuat apabila audit atas laporan keuangan dilakukan oleh auditor spesialisasi industri. Opini selain wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) merupakan opini yang tidak diharapkan oleh semua manajemen. Semakin tidak baik opini yang diterima oleh perusahaan maka semakin lama laporan keuangan auditan dipublikasikan. Laporan keuangan yang disampaikan tidak tepat waktu mencerminkan ketidakpatuhan perusahaan terhadap peraturan yang ada. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H₈: Opini Audit Berpengaruh Terhadap *Audit Report Lag* yang dimoderasi Spesialisasi Industri Auditor Eksternal

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilaksanakan pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) untuk periode waktu 2013 sampai dengan 2017. Alasan pemilihan perusahaan manufaktur karena merupakan kelompok industri yang relatif besar dibandingkan kelompok industri lainnya, sehingga merupakan kekuatan yang dominan di bursa dan memiliki kontribusi besar terhadap perkembangan bursa.

Periode 2013 s.d 2017 dipilih karena merupakan periode terbaru dan terdekat dengan waktu penyusunan penelitian ini dan data laporan keuangannya telah tersedia serta data-data yang ada masih relevan untuk diteliti sehingga diharapkan dapat menggambarkan kondisi yang sesungguhnya.

Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling*. Berdasarkan kriteria sampel tersebut, jumlah sampel dalam penelitian ini sebanyak 90 sampel perusahaan per tahun, sehingga total sampel pada penelitian ini sebesar 450 (90 perusahaan dikali 5 tahun).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Statistik Deskriptif dan Frekuensi Variabel

Analisis statistik deskriptif memberikan informasi dan gambaran yang menjelaskan mengenai data maksimum, data minimum, rata-rata data dan standar deviasi. Dalam penelitian ini, variabel yang diamati adalah variabel *Audit Report Lag*, *Audit Tenure*, Kompleksitas Operasi Perusahaan, Kualitas dan Opini Audit, serta variabel moderasinya yaitu Spesialisasi Industri Auditor Eksternal. Statistik deskriptif variabel dapat dilihat pada tabel 1 dan statistik frekuensi pada tabel 2, 3, 4.

Tabel 1 menggambarkan mengenai statistik deskriptif seluruh variabel dalam penelitian ini. Nilai minimum menggambarkan nilai terkecil dari hasil pengolahan sampel. Nilai maksimum adalah nilai paling besar yang berasal dari hasil analisis data. *Mean* adalah nilai rata-rata yang menggambarkan jumlah data dibandingkan dengan banyaknya data masing-masing variabel. Sedangkan standar deviasi

merupakan hasil pengukuran yang menjelaskan penyebaran distribusi atau variabilitas yang ada pada data.

Tabel 1
Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Audit Report Lag	450	22.00	348.00	78.2978	19.71671
Audit Tenure	450	1.00	5.00	2.5533	1.39776
Kompleksitas Operasi Perusahaan	450	.00	36.00	3.6444	5.61994
Valid N (listwise)	450				

Sumber: Data Olahan Hasil Penelitian, 2019

Tabel 2
Statistik Frekuensi Variabel Kualitas Audit

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	.00	125	27.8	27.8
	1.00	325	72.2	100.0
Total	450	100.0	100.0	

Sumber: Data Olahan Hasil Penelitian, 2019

Pada tabel 2 menunjukkan bahwa perusahaan yang memiliki kualitas audit yang baik sebesar 325 perusahaan atau sama dengan 72,2% sedangkan perusahaan yang memiliki kualitas audit yang kurang baik sebesar 125 perusahaan atau sama dengan 27,8%. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel yang memiliki kualitas audit yang baik lebih banyak dibandingkan perusahaan sampel yang memiliki kualitas audit kurang baik dalam penelitian ini.

Tabel 3
Statistik Frekuensi Variabel Opini Audit

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	.00	278	61.8	61.8
	1.00	172	38.2	100.0
Total	450	100.0	100.0	

Sumber: Data Olahan Hasil Penelitian, 2019

Pada tabel 3 menunjukkan bahwa perusahaan yang memiliki opini audit yang baik sebesar 172 perusahaan atau sama dengan 38,2% sedangkan perusahaan yang memiliki opini audit yang kurang baik sebesar 278 perusahaan atau sama dengan 61,8%. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel yang memiliki opini audit yang kurang baik lebih banyak dibandingkan perusahaan sampel yang memiliki opini audit baik dalam penelitian ini.

Tabel 4
Statistik Frekuensi Variabel Spesialisasi Industri Auditor Eksternal

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	.00	237	52.7	52.7
	1.00	213	47.3	100.0
Total	450	100.0	100.0	

Sumber: Data Olahan Hasil Penelitian, 2019

Pada tabel 4 menunjukkan bahwa perusahaan sampel yang menjadi klien auditor spesialis sebesar 213 perusahaan atau sama dengan 47,3% sedangkan perusahaan yang menjadi klien non auditor spesialis sebesar 237 perusahaan atau sama dengan 52,7%. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel yang menjadi klien non auditor spesialis lebih banyak dibandingkan perusahaan sampel yang menjadi klien auditor spesialis dalam penelitian ini.

Hasil Uji t

Pengujian hipotesis satu sampai enam dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan analisis regresi berganda yang di uji t untuk melihat pengaruh masing-masing variabel bebas secara parsial terhadap variabel terikat. Analisis ini digunakan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh variabel bebas yaitu *Audit Tenure*, Kompleksitas Operasi Perusahaan, Kualitas, Opini Audit terhadap variabel terikatnya yaitu *Audit Report Lag* dengan dimoderasi Spesialisasi Industri Auditor Eksternal. Analisis regresi berganda terhadap model penelitian dilakukan dengan bantuan SPSS (*Statistical Product and Service Solution*) versi 21. Adapun hasil untuk analisis regresi berganda diperlihatkan pada tabel 5 sebagai berikut:

Tabel 5
Hasil Analisis Regresi Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3,161	,563		4,132	,000
Audit Tenure (X_1)	,172	,091	,084	1,068	,086
Kompleksitas Operasi Perusahaan (X_2)	,214	,179	,135	3,200	,023
Kualitas Audit (X_3)	,001	,173	,001	3,006	,012
Opini Audit (X_4)	,338	,071	,400	4,737	,000
Audit Tenure*Spesialisasi Industri Auditor (X_1*Z)	,118	,048	,096	1,176	,061
Kompleksitas Operasi Perusahaan* Spesialisasi Industri Auditor (X_2*Z)	,074	,062	,391	2,181	,024
Kualitas Audit* Spesialisasi Industri Auditor (X_3*Z)	,139	,161	,043	1,141	,074
Opini Audit* Spesialisasi Industri Auditor (X_4*Z)	,012	,169	,008	2,068	,046

a. Dependent Variable: Audit Report Lag
Sumber: Data Olahan Hasil Penelitian, 2019

SIMPULAN

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis menghasilkan beberapa simpulan antara lain:

1. *Audit tenure* tidak berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag*. Hal tersebut dikarenakan lamanya waktu penugasan (*audit tenure*) belum tentu dapat mendorong terciptanya pengetahuan bisnis yang baik, penugasan auditor yang cukup lama akan mengurangi independensi dan profesional dari seorang auditor untuk menyelesaikan tugasnya. Sehingga dengan *tenure* yang panjang tidak akan mempengaruhi atau memperpendek *audit report lags* dalam sebuah

perusahaan, jadi meskipun perusahaan diaudit oleh KAP yang sama secara berturut turut hal itu tidak akan mempengaruhi atau memperpendek *audit report lags* dalam sebuah perusahaan.

2. Kompleksitas operasi perusahaan berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag*. Besar kecilnya ukuran perusahaan dipengaruhi oleh kompleksitas operasional, variabilitas dan intensitas transaksi perusahaan yang tentunya akan berpengaruh terhadap kecepatan dalam menyajikan laporan keuangan kepada publik. Banyaknya jumlah anak perusahaan yang dimiliki perusahaan merupakan informasi bahwa perusahaan tersebut memiliki unit operasi yang lebih banyak yang harus diperiksa setiap transaksi dan catatan yang menyertainya, sehingga auditor memerlukan waktu lebih lama untuk melakukan pekerjaan auditnya terhadap operasi perusahaan tersebut.
3. Kualitas audit berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag*. Hasil ini dikarenakan auditor yang berasal dari KAP yang besar dianggap dapat mengaudit laporan keuangan klien dengan kualitas audit yang lebih baik dan lebih cepat dibandingkan dengan auditor yang berasal dari KAP yang kecil. Oleh karena itu, peran auditor independen sangat dibutuhkan dalam melakukan audit laporan keuangan perusahaan. Perusahaan memerlukan jasa auditor independen yang mempunyai kualitas serta reputasi yang baik dalam melakukan proses audit.
4. Opini audit berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag*. Hasil ini dikarenakan pendapat auditor sangatlah penting bagi perusahaan ataupun pihak-pihak lain yang membutuhkan hasil dari laporan keuangan auditan. Semakin tidak baik opini yang diterima oleh perusahaan maka semakin lama laporan keuangan auditan dipublikasikan.
5. *Audit tenure* tidak berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag* yang dimoderasi spesialisasi industri auditor eksternal. Hasil ini dikarenakan auditor spesialis belum tentu mampu mendeteksi kesalahan-kesalahan secara lebih baik, meningkatkan efisiensi dan meningkatkan penilaian tentang kejujuran laporan keuangan.
6. Kompleksitas operasi perusahaan berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag* yang dimoderasi spesialisasi industri auditor eksternal. Adanya unit operasi yang lebih banyak membuat auditor memerlukan waktu yang lebih untuk melakukan pemeriksaan audit. Namun apabila auditor perusahaan merupakan auditor spesialis, maka auditor telah memiliki pemahaman dan pengalaman yang lebih banyak dalam mengaudit perusahaan dalam sektor industri tersebut.
7. Kualitas audit tidak berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag* yang dimoderasi spesialisasi industri auditor eksternal. Hasil ini dikarenakan tingkat spesialisasi industri auditor belum tentu dapat menguatkan hubungan kualitas audit terhadap *audit report lag* yaitu apabila interaksi antara kualitas audit dan tingkat spesialisasi industri auditor meningkat, maka *audit report lag* akan semakin pendek dan berdasarkan data laporan keuangan keuangan auditan periode 2013 – 2017 masih terdapat KAP besar (bermitra dengan *the big four*) terlambat melaporkan laporan keuangan auditannya.
8. Opini audit berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag* yang dimoderasi spesialisasi industri auditor eksternal. Ketika perusahaan diaudit oleh KAP/auditor yang merupakan spesialisasi industri auditor, maka auditor tersebut telah memiliki pemahaman dan pengalaman yang lebih banyak dalam mengaudit perusahaan dalam sektor industri tersebut. Pemahaman dan pengalaman yang lebih banyak dalam sektor industri klien dinilai dapat mempercepat penyelesaian audit tidak bergantung pada jenis opini audit yang diterima oleh perusahaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A, Randal J. Elder, mark S. Beasley, 2015. *Auditing dan Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi*, Jilid 1, Edisi Kelimabelas, Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Bhoor, A. Y. Al, dan Khamees, B. A, 2016. *Audit report lag , audit tenure and auditor industry specialization ; empirical evidence from Jordan. Jordan Journal of Business Administration*, 12(2), 459–479.
- Dewi, Sandiba Giwang Permata dan Etna Nur Afri Yuyetta, 2014. *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)*, Diponegoro Jou
- Dewi, Gusti Ayu Nyoman Purnama dan Dewa Gede Dharma Suputra. 2017. *Pengaruh Kompleksitas Operasi, Kontinjensi, Pergantian Auditor Pada Audit Report Lag Dengan Spesialisasi Auditor Industri Sebagai Variabel Pemoderasi*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Vol.21.2. November (2017): 912-941.
- Dewangga, Arga dan Herry Laksito. 2015. *Faktor – Faktor yang Berpengaruh terhadap Audit Report Lag. Diponegoro Journal of Accounting*, Volume 4, Nomor 3, Tahun 2015.
- Islahuzzaman. 2012. *Istilah-Istilah Akuntansi dan Auditing*. Jakarta: Bumi Aksara
- Junaidi dan Nurdiono, 2016. *Kualitas Audit, Perspektif Opini Going Concern*. Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Kesumah, Aviantara Sains. 2016. *Analisis Determinan Audit Delay (Studi Empiris Pada Perusahaan Property dan Real Estate Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Pada Tahun 2012-2014)*. E-jurnal Ilmu Akuntansi Pascasarjana Universitas Jambi Vol 4 No 1 .
- Michael, Candra Jimmi dan Abdul rohman, 2017. *Pengaruh Audit Tenure dan Ukuran KAP terhadap Audit Report Lag dengan Spesialisasi Industri Auditor sebagai Variabel Moderasi*, Diponegoro Journal of Accounting, Volume 6, Nomor 4, Tahun 2017, Halaman 1-12.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2014. *Standar Akuntansi Keuangan*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 29/POJK.04/2016 tentang Laporan Tahunan Emiten Atau Perusahaan Publik.
- Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 13/POJK.03/2017 tentang Penggunaan Jasa Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik dalam Kegiatan Jasa Keuangan.