

E-Jurnal Akuntansi [[p-ISSN 2302-8556](#)] is an electronic scientific journal published online once a month. E-journal aims to improve the quality of science and channel the interest of sharing and dissemination of knowledge for scholars, students, practitioners, and the observer of science in accounting. E-Journal of Accounting accept the results of studies and research articles in the field of financial accounting, auditing, management accounting, government accounting, accounting information systems, taxation, behavioral accounting, bank accounting and rural credit institutions which have not been published in other media.



## Tim Editor

### Editor-In-Chief:

[Dodik Ariyanto](#), Faculty of Economics and Business, Udayana of University, Bali-Indonesia  
[[Google Scholar](#)]

### Managing Editor:

[I Gusti Ayu Eka Damayanthi](#), Faculty of Economics and Business, Udayana of University, Bali-Indonesia  
[[Google Scholar](#)]

[Ayu Aryista Dewi](#), Faculty of Economics and Business, Udayana of University, Bali-Indonesia  
[[Google Scholar](#)]

[I Kadek Diky Agusnawan](#), Faculty of Economics and Business, Udayana of University, Bali-Indonesia

## Editorial Board:

I Dewa Nyoman Badera, Faculty of Economics and Business, Udayana of University,, Bali-Indonesia [[Google Scholar](#)]

Ni Putu Sri Harta Mimba, Faculty of Economics and Business, Udayana of University, Bali-Indonesia [[Google Scholar](#)] [[SCOPUS ID](#)]

Dewa Gede Wirama, Faculty of Economics and Business, Udayana of University, Bali-Indonesia [[Google Scholar](#)]

## Current Issue

**Vol.21, No.2, November 2017**

**Published: 2017-11-10**

## Articles

[Pengaruh Ukuran Perusahaan, Leverage, Profitabilitas dan Corporate Social Responsibility Terhadap Penghindaran Pajak \(Tax Avoidance\)](#) 882-911

Ni Luh Putu Puspita Dewi, Naniek Noviari

[Pengaruh Kompleksitas Operasi, Kontinjensi, Pergantian Auditor pada Audit Report Lag dengan Spesialisasi Auditor sebagai Pemoderasi](#) 912-941

Gusti Ayu Nyoman Purnama Dewi, I Dewa Gede Dharma Suputra

[Pengaruh Independensi, Keahlian Audit, Pengalaman dan Besaran Fee Audit Terhadap Kualitas Audit](#) 942-969

Luh Gede Ayu Nidya Wulandari, Made Gede Wirakusuma

[Pengaruh Prinsip-Prinsip Good Corporate Governance Terhadap Kinerja Keuangan Lembaga Perkreditan Desa \(LPD\) di Kota Denpasar](#) 970-995

Putu Krishna Araytsha Mahaendrayasa, Gusti Ayu Made Asri Dwija Putri

[Analisis Aspek-Aspek Wajib Pajak Sebagai Anteseden Kepatuhan Wajib Pajak Kendaraan Bermotor di Gianyar](#) 996-1025

Anak Agung Istri Inten Febriyanti, Putu Ery Setiawan

[Reaksi Pasar Modal Terhadap Undang-Undang Republik Indonesia No. 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak](#) 1026-1051

Made Ari Prihastini, Bambang Suprasto Herkulanus

[Kecerdasan Emosional sebagai Pemoderasi Pengaruh Kompetensi dan Independensi Pada Kinerja Auditor](#) 1052-1071

Baiq Dewi Nova, Made Yenni Latrini

[Penerapan Balanced Scorecard pada Pengukuran Kinerja Trans Sarbagita](#) 1072-1100

Eggy Prasutha Wiguna, Ni Gusti Putu Wirawati

[Faktor-Faktor yang Memengaruhi Pada Efektifitas Sistem Informasi Akuntansi Hotel Berbintang Tiga di Denpasar](#) 1101-1130

Richard Handoko, Ida Bagus Dharmadiaksa



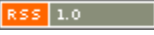
[Pengaruh Ukuran KAP, Audit Fee, dan Audit Tenure pada Agresivitas Pajak](#) 1131-1159

I Gede Suyadnya, Ni Luh Supadmi

<a href="#"><u>PENGARUH AUDITOR'S PROFESSIONAL SKEPTICISM, RED FLAGS, BEBAN KERJA PADA KEMAMPUAN AUDITOR DALAM MENDETEKSI FRAUD</u></a>	1160-1185
I Gusti Ayu Putu Della Sabrina Purwanti, Ida Bagus Putra Astika	
<a href="#"><u>Pengaruh Kualitas SDM, Pemanfaatan Sistem Informasi, Pengendalian Intern dan Komitmen Organisasi Pada Kualitas Laporan Keuangan</u></a>	1186-1205
Cok Istri Prami Shintia, NI Made Adi Erawati	
<a href="#"><u>Pengaruh Komitmen Organisasi, Gaya Kepemimpinan Demokratis, Etika Profesi dan Pengalaman Auditor pada Kinerja Auditor</u></a>	1206-1234
I Wayan Candra, Dewa Nyoman Badera	
<a href="#"><u>Pengaruh Pemecahan Saham (Stock Split) pada Return Saham Dengan Inflasi sebagai Variabel Moderasi</u></a>	1235-1262
I Kadek Agus Wira Pradipta, Ketut Jati	
<a href="#"><u>Pengaruh Karakteristik Perusahaan dan Kepemilikan Institusional Pada Nilai Perusahaan dengan CSR sebagai Variabel Intervening</u></a>	1263-1289
I Putu Deri Permana Putra, I Gusti Ayu Nyoman Budiasih	
<a href="#"><u>Relevansi Nilai Informasi Akuntansi Serta Manajemen Laba Sebelum dan Sesudah Penerapan International Financial Reporting Standard</u></a>	1290-1316
Ni Putu Erviani Astari, I Made Sukartha	
<a href="#"><u>Pengaruh Current Ratio, Debt To Equity Ratio dan Return On Assets pada Harga Saham</u></a>	1317-1345
I Dewa Gede Suryawan, I Gde Ary Wirajaya	
<a href="#"><u>Pengaruh Good Governance, Pengelolaan Keuangan Daerah dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah pada Kinerja Pemerintah Daerah</u></a>	1346-1372
Muhammad Rayindha Prasatyayang, I Wayan Suartana	
<a href="#"><u>Pengaruh Kecerdasan Intelektual, Kecerdasan Emosional dan Kecerdasan Spiritual Terhadap Pemahaman Akuntansi</u></a>	1373-1399
Rizky Ardewi Laksmi, I Ketut Sujana	
<a href="#"><u>Pengaruh Penerapan Good Corporate Governance dan Pengungkapan Corporate Social Responsibility Pada Nilai Perusahaan</u></a>	1400-1429
Mirsha Amirah Inastri, Ni Putu Sri Harta Mimba	
<a href="#"><u>Pengaruh Kompleksitas Tugas dan Komitmen Organisasi Pada Kinerja Auditor dengan Tindakan Supervisi Sebagai Variabel Moderasi</u></a>	1430-1459
Ni Made Lina Agustini, A.A. N.B. Dwirandra	
<a href="#"><u>Pengaruh Ukuran dan Umur Pada Kinerja Reksa Dana Saham di Indonesia</u></a>	1460-1487
I Gusti Ayu Prima Asriwahyuni	
<a href="#"><u>Pengaruh Komitmen Profesional, Self Efficacy, dan Intensitas Moral Terhadap Niat Untuk Melakukan Whistleblowing</u></a>	1488-1518
Dwipa Darma Putra, I Wayan Pradnyantha Wirasedana	
<a href="#"><u>Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial dengan Organizational Citizenship Behavior dan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi</u></a>	1519-1548
Cok Istri Intan Paramita Dewi, Gerianta Wirawan Yasa	

- [Pengaruh Umur dan Ukuran Perusahaan Pada Pengungkapan Modal Intelektual dan Dampaknya Terhadap Nilai Perusahaan](#) 1549-1574  
 Ida Ayu Melina Suniari, I G.N. Agung Suaryana
- [Pengaruh Kontribusi Pajak Kendaraan Bermotor dan Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor Pada Pendapatan Asli Daerah](#) 1575-1600  
 Putu Nadya Kardevi Rakatitha, Gayatri Gayatri
- [Pengaruh GCG, Opini Auditor dan Internal Auditor Terhadap Audit Delay Pada Perusahaan Telekomunikasi di BEI](#) 1601-1629  
 Anak Agung Ngurah Putu Mahendra, Ni Luh Sari Widhiyani
- [Pengaruh Leverage Pada Perataan Laba dengan Good Corporate Governance Sebagai Variabel Pemoderasi](#) 1630-1659  
 I Made Andika Pramana Pande, I Ketut Suryanawa
- [Pengaruh Prinsip-Prinsip Good Corporate Governance, Motivasi, dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Karyawan](#) 1660-1688  
 Ni Kadek Desy Yasinta Putri, I Made Pande Dwiana Putra
- [Pengaruh Pajak Daerah, Retribusi Daerah, Dana Alokasi Umum dan Dana Alokasi Khusus Pada Belanja Modal Provinsi Bali](#) 1689-1718  
 I Komang Sudika, I Ketut Budiarta

Current Issue

- 
- 
- 

[View All Issues](#)

**PENGARUH KOMPLEKSITAS OPERASI, KONTINJENSI,  
PERGANTIAN AUDITOR PADA *AUDIT REPORT LAG* DENGAN  
SPECIALISASI AUDITOR SEBAGAI PEMODERASI**

**Gusti Ayu Nyoman Purnama Dewi<sup>1</sup>  
I Dewa Gede Dharma Suputra<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: [purnamadewi61@gmail.com](mailto:purnamadewi61@gmail.com)/telp: +62 83114604947

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

**ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kompleksitas operasi, kontinjensi, dan pergantian auditor pada *audit report lag* dengan dimoderasi oleh spesialisasi auditor. Populasi penelitian ini adalah perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2015. Sampel sebanyak 32 perusahaan dengan 128 pengamatan diperoleh menggunakan metode *purposive sampling*. Data penelitian adalah data sekunder dan diperoleh dengan metode observasi non partisipan. Teknik analisis yang digunakan adalah analisis regresi berganda dengan menggunakan uji MRA (*Moderated Regression Analysis*). Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompleksitas operasi dan kontinjensi berpengaruh positif dalam menyebabkan *audit report lag* yang lebih panjang, sedangkan pergantian auditor tidak berpengaruh pada *audit report lag*. Spesialisasi auditor hanya mampu memperlemah pengaruh kontinjensi pada *audit report lag*. Spesialisasi auditor mampu memperlemah pengaruh dari adanya pelaporan kontinjensi sehingga *audit report lag* menjadi lebih pendek.

**Kata kunci** : *audit report lag*, kompleksitas operasi, kontinjensi, pergantian auditor, spesialisasi auditor

**ABSTRACT**

*This study aims to examine the effect of the operation's complexity, contingency, auditor change on the audit report lag with auditor specialization as moderating variable. The population are property and real estate companies that have been listed in the Indonesia Stock Exchange (BEI) on the period 2012-2015. The sample of 32 companies with 128 observations determined using purposive sampling method. This research uses secondary data which was determined by using nonparticipant observation method. The data analysis technique is a multiple regression analysis that uses Moderated Regression Analysis test. The results show the operation's complexity and contingency have positive influence to cause a longer audit report lag, while auditor change has no effect on audit report lag. Auditor specialization is able to weaken the effect of contingency on audit report lag. Auditor specialization is weaken the effect of contingency reporting which resulting in a shorter auditreport lag.*

**Keywords**: *audit report lag, complexity of operation, contingency, auditor change, auditor specialization*

## **PENDAHULUAN**

Salah satu langkah yang dilakukan perusahaan untuk memperoleh sumber pendanaan dari investor adalah dengan *listed* di Bursa Efek Indonesia (BEI) dan menjadi perusahaan *go public*. Sebagai sebuah perusahaan *go public*, perusahaan yang *listed* di BEI memiliki kewajiban untuk mempublikasikan laporan keuangan yang sebelumnya sudah diaudit akuntan publik. Penyampaian laporan keuangan ke publik memiliki tujuan untuk menyampaikan informasi mengenai kondisi dan kinerja perusahaan kepada pengguna laporan keuangan yang membutuhkan informasi tersebut yang salah satunya untuk pengambilan keputusan. Untuk kebutuhan pengambilan keputusan, laporan keuangan yang baik hendaknya memenuhi kriteria relevan, sehingga penyampaian laporan keuangan harus tepat waktu.

Mengingat pentingnya penyampaian laporan keuangan secara tepat waktu, Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (BAPEPAM dan LK) telah mengeluarkan peraturan Nomor : KEP-346/BL/2011 yang mewajibkan setiap emiten dan perusahaan publik yang terdaftar di BEI untuk menyampaikan laporan keuangan tahunan yang telah diaudit kepada BAPEPAM dan LK paling lama 3 bulan (90 hari) setelah tanggal laporan keuangan tahunan. Namun, meskipun telah diterbitkan peraturan dan sanksi denda, berdasarkan data yang dihimpun, ternyata masih terdapat perusahaan yang telat menyampaikan laporan keuangan.

Jumlah perusahaan yang telat dalam mempublikasikan laporan keuangan pada tahun 2012 ada 52 perusahaan, tahun 2013 ada 49 perusahaan, tahun 2014

ada 52 perusahaan, dan pada tahun 2015 ada 18 perusahaan (data sekunder, 2016). Salah satu kendala yang sering dihadapi ketika ingin menyampaikan laporan keuangan secara tepat waktu adalah adanya keharusan laporan keuangan untuk di audit oleh akuntan publik. Untuk menjamin kewajaran pelaporan keuangan, maka auditor sebagai pihak ketiga yang independen diperlukan untuk melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan (Al-Thuneibat, *et al.*, 2011).

Penelitian Hariza, dkk (2012) menyatakan ketepatan suatu perusahaan dalam mempublikasikan laporannya bergantung pada ketepatan waktu auditor dalam menyelesaikan pekerjaannya. Adanya perbedaan waktu atau tanggal antara laporan keuangan dengan tanggal laporan auditor independen mengindikasikan tentang lamanya waktu penyelesaian audit oleh auditor. Perbedaan waktu ini sering disebut sebagai *audit report lag*.

*Audit report lag* adalah rentang waktu penyelesaian audit dari tanggal penutupan tahun buku hingga tanggal diselesaikannya laporan auditor independen (Ashton *et al.*, 1987). Lamanya penyelesaian audit didasarkan atas perbedaan waktu antara tanggal laporan keuangan yaitu per 31 Desember hingga tanggal opini audit dalam laporan keuangan. Makin lama auditor menyelesaikan auditnya, semakin lama pula *audit report lag*. Para pengguna laporan keuangan terutama investor bisa menganggap keterlambatan ini sebagai *bad news* dan menganggap perusahaan sedang mengalami masalah. Ada beberapa faktor yang menyebabkan *audit report lag*, diantaranya kompleksitas operasi perusahaan, kontinjensi dan pergantian auditor.

Kompleksitas operasi suatu perusahaan tingkatannya bergantung pada jumlah anak perusahaan yang dimilikinya. Semakin banyak anak perusahaan yang dimiliki, maka perusahaan semakin kompleks. Penelitian Ariyani dan Budiarta (2014), Ashton *et.al* (1978) dalam Owusu dan Ansah (2000), Che-Ahmad dan Abidin (2008), dan Hariani (2014) menemukan bahwa kompleksitas operasi memberi positif pada *audit report lag*. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan dengan unit operasi lebih banyak akan menyebabkan auditor memerlukan waktu yang lebih lama dalam melakukan pemeriksaan audit. Namun hasil yang berbeda ditemukan dalam penelitian Bustamam dan Kamal (2010), Angruningrum dan Wirakusuma (2013), dan Puspitasari dan Latrini (2014).

Langkah pertama auditor ketika melakukan audit kontinjensi adalah menentukan apakah terdapat kontinjensi. Namun pada kenyataannya, untuk menemukan transaksi yang tidak tercatat akan lebih sulit daripada ketika memverifikasi informasi yang tercatat. Kontinjensi melibatkan ketidakpastian dan hasilnya baru diputuskan setelah ada kejadian yang terjadi atau tidak terjadi di masa depan, maka baik manajemen dan auditor membutuhkan waktu untuk memantau secara terus menerus kelanjutan dari peristiwa tersebut. Oleh karena itu, hal ini dapat menyebabkan penyelesaian audit yang lebih panjang pada perusahaan yang memiliki kontinjensi.

Hal ini didukung oleh penelitian Tedja (2012) dan Owusu dan Ansah (2000) yang menemukan bahwa kontinjensi memiliki pengaruh pada *audit report lag*. Namun penelitian yang berbedayang menunjukkan kontinjensi tidak berpengaruh terhadap *audit report lag* ditemukan dalam penelitian Santoso (2012).



Beberapa penelitian menemukan *audit report lag* dipengaruhi oleh adanya pergantian auditor pada perusahaan. Pergantian auditor ditunjukkan ketika berakhirnya masa perikatan antara klien (perusahaan) dengan auditor atau KAP. Pergantian auditor dapat menimbulkan *audit report lag* yang semakin panjang karena terdapat kemungkinan bahwa auditor yang baru belum dapat menyelesaikan proses audit secara tepat waktu (Rustiarini dan Sugiarti, 2013). Adanya pergantian auditor mengakibatkan ketikadibandingkan dengan auditor sebelumnya, auditor yang baru kurang mempunyai pengetahuan mendalam mengenai bisnis klien

Penelitian sebelumnya yang telah dilakukan oleh Rustiarini dan Sugiarti (2013), Kusuma (2011), Ettredge *et al.* (2005), Ratnaningsih dan Dwirandra (2016) menemukan bukti empiris bahwa pergantian auditor yang dilakukan oleh perusahaan berpengaruh pada *audit report lag*. Namun hasil yang berbeda ditemukan dalam penelitian Widhiasari dan Budiarta (2016), Sitanggang dan Ariyanto (2015), Megayanti dan Budiarta (2016).

Keberagaman penelitian sebelumnya yang hasilnya saling bertentangan menimbulkan keinginan peneliti untuk menguji kembali pengaruh variabel kompleksitas operasi perusahaan, kontinjensi, dan pergantian auditor pada *audit report lag* dan pergantian auditor terhadap *audit report lag*. Selain itu, peneliti tertarik untuk menguji apakah spesialisasi auditor dapat memoderasi pengaruh variabel independen dalam penelitian ini. Penelitian ini menggunakan perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di BEI sebagai lokasi penelitian dari periode 2012 – 2015.

Berdasarkan uraian tersebut, maka rumusan masalahnya adalah bagaimana pengaruh kompleksitas operasi, kontinjensi, pergantian auditor, dan bagaimana pengaruh ketiga variabel tersebut terhadap *audit report lag* ketikadimoderasi oleh spesialisasi auditor?

Penelitian ini dilakukan dengan untuk menguji pengaruh kompleksitas operasi perusahaan, kontinjensi, pergantian auditor, dan pengaruh moderasi spesialisasi auditor pada *audit report lag*. Hasil penelitian dapat memberikan dukungan empiris terhadap teori kepatuhan dan teori sinyal serta hasil penelitian dapat menambah informasi, wawasan, dan referensi bagi investor, auditor independen dan perusahaan.

Kajian pustaka dalam penelitian ini meliputi teori kepatuhan, teori sinyal, ketepatan waktu, *audit report lag*, kompleksitas operasi perusahaan, kontinjensi, pergantian auditor dan spesialisasi auditor. Mengenai teori kepatuhan, Tyler (1990) menyatakan efektivitas perilaku tergantung sebagian besar pada kemauan warga untuk menyetujui perintah dari otoritas hukum dan secara aktif bekerja sama dengan mereka. Adanya tuntutan akan kepatuhan terhadap penyampaian laporan keuangan secara tepat waktu, maka di Indonesia telah diterbitkan beberapa peraturan salah satunya Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 29/POJK.04/2016 yang mengatur batas waktu penyampaian laporan keuangan ke publik. Secara hukum peraturan tersebut mengisyaratkan agar setiap perilaku individu maupun organisasi (perusahaan publik) yang terdaftar di pasar modal Indonesia untuk patuh dalam menyampaikan laporan keuangan ke publik secara tepat waktu. Hal ini sesuai dengan teori kepatuhan.

Teori sinyal menjelaskan tindakan perusahaan untuk memberikan informasi keuangan kepada pihak eksternal (Ross, 1977). Teori sinyal bermanfaat dalam menjelaskan ketepatan waktu penyajian laporan keuangan yang telah diaudit kepada publik, sehingga dapat memberikan sinyal bahwa perusahaan mempunyai informasi yang bermanfaat atau *good news*. Semakin lama *audit report lag* akan menyebabkan informasi yang digunakan dalam pengambilan keputusan kurang bermanfaat, yang diakibatkan kehilangan sifat relevannya. Lamanya *audit report lag* dapat menjadi sinyal bahwa perusahaan memiliki *bad news*, sehingga tidak akan mempublikasikan laporan keuangan secara tepat waktu (Givoly dan Palmon, 1982).

Semakin kompleks suatu perusahaan maka akan membuat transaksi perusahaan tersebut semakin rumit karena adanya laporan keuangan konsolidasi yang harus diaudit oleh auditor, hal ini menyebabkan auditor akan memerlukan waktu yang cukup lama bagi dalam menyelesaikan auditnya (Ariyani dan Budiarta, 2014). Adanya banyak wilayah perusahaan akan mempengaruhi auditor dalam melakukan pekerjaan auditnya. Hal itu karena auditor memiliki lebih banyak item-item yang harus diaudit dari perusahaan klien. Hal itu menyebabkan proses audit membutuhkan waktu yang lebih panjang.

Penelitian Hariani (2014) menemukan bahwa kompleksitas operasi perusahaan memiliki pengaruh yang signifikan pada *audit report lag*. Perusahaan yang mempunya cabang perusahaan akan menghasilkan laporan konsolidasi yang harus diperiksa oleh auditor, secara tidak langsung hal itu membuat auditor memiliki lingkup pekerjaan auditor yang semakin luas. Hasil ini juga sejalan

dengan penelitian Ashton *et.al* (1978) dalam Owusu dan Ansah (2000) dan Che Ahmad dan Abidin (2008). Berdasarkan uraian diatas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>1</sub> : Kompleksitas operasi perusahaan berpengaruh positif pada *audit report lag*

Perusahaan yang melaporkan kontinjensi akan cenderung lebih lambat dalam mempublikasikan laporan keuangan ketika dibandingkan dengan perusahaan yang tidak melaporkan kontinjensi (Owusu dan Ansah, 2000). Penyampaian kontinjensi merupakan bagian dari sistem informasi dalam pelaporan keuangan perusahaan. Informasi kontinjensi merupakan termasuk informasi yang bersifat kualitatif atau tidak dapat dinyatakan dalam satuan moneter kuantitatif). Informasi kualitatif akan lebih sulit untuk dievaluasi baik aspek materialitas dan relevansinya (Saleh, 2004).

Saleh (2004) dan Tedja (2011) membuktikan bahwa kontinjensi berpengaruh terhadap *audit report lag*. Ada cukup banyak prosedur yang dilakukan auditor untuk mengaudit dan mengidentifikasi kontinjensi, sehingga hal ini dapat berdampak pada *audit report lag* yang lebih panjang. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H<sub>2</sub> : Kontinjensi berpengaruh positif pada *audit report lag*

Pergantian auditor dapat menyebabkan *audit report lag* karena terdapat kemungkinan bahwa auditor yang baru belum dapat menyelesaikan tugas audit dengan tepat waktu yang dapat disebabkan karena beberapa faktor. Auditor yang baru cenderung akan butuh waktu untuk mengidentifikasi karakteristik bisnis dan sistem yang digunakan oleh perusahaan, hal ini dapat menyita waktu auditor

selama proses pengauditan yang dapat berdampak pada penyampaian laporan keuangan auditan menjadi terlambat.

Penelitian Ratnaningsih dan Dwirandra (2016) menemukan pergantian auditor memberi pengaruh positif pada *audit report lag*. Hasil yang serupa juga ditemukan dalam penelitian Ettredge *et al.* (2005), Kusuma (2011), Rustiarini dan Sugiarti (2013), dan Hartanti Praptika (2015). Adanya pergantian auditor menyebabkan meningkatnya resiko kegagalan audit dan biaya start up yang menyebabkan laporan keuangan audit mengalami penundaan (Myers *et al.*, 2003). Berdasarkan uraian diatas, hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut :

H<sub>3</sub> : Pergantian auditor berpengaruh positif pada *audit report lag*.

Perusahaan dengan tingkat kompleksitas yang tinggi dengan banyaknya anak perusahaan 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 (Ariyani dan Budiarta, 2014). Namun apabila auditor perusahaan merupakan auditor spesialis, maka auditor 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 meskipun klien memiliki tingkat kompleksitas yang tinggi karena auditor telah memahami pola transaksi dan operasi perusahaan yang memiliki banyak anak perusahaan. Maka dari itu, spesialisasi auditor diduga dapat memperlemah pengaruh kompleksitas operasi perusahaan pada *audit report lag*.

Mengutip dari penelitian Habib dan Bhuiyan (2011), auditor spesialis dinyatakan memiliki pengetahuan dan kompetensi yang tinggi dan hal tersebut secara tidak langsung menyebabkan auditor spesialis memiliki pemahaman yang lebih tinggi ketika mengaudit perusahaan. Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H<sub>4</sub>: Spesialisasi auditor memperlemah pengaruh kompleksitas operasi perusahaan pada *audit report lag*

Kesulitan dalam menemukan transaksi yang tidak tercatat dalam identifikasi kontinjensi dapat menyebabkan panjangnya waktu yang diperlukan auditor dalam menyelesaikan tahapan audit. Tedja (2011), Owusu dan Ansah (2000) menemukan bahwa kontinjensi berpengaruh terhadap *audit report lag*.

Lamanya pemeriksaan terhadap kontinjensi diprediksi dapat lebih dipercepat apabila dilakukan oleh auditor yang memiliki predikat sebagai spesialisasi industri. Spesialisasi auditor diduga dapat memperlemah pengaruh pelaporan kontinjensi pada *audit report lag*. Auditor yang telah memiliki spesialisasi dalam sektor industri tertentu cenderung lebih ahli dan memahami transaksi-transaksi yang ada dalam laporan keuangan perusahaan (Andreas, 2012).

Pemahaman dan pengetahuan lebih banyak yang dimiliki oleh auditor dalam mengaudit perusahaan di industri sejenis dapat berimbas pada lebih cepatnya auditor dalam menelaah catatan-catatan akuntansi dan menemukan kontinjensi (Rustiarini dan Sugiarti, 2013). Berdasarkan uraian diatas, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H<sub>5</sub> : Spesialisasi auditor memperlemah pengaruh kontinjensi pada *audit report lag*

Perusahaan yang melakukan penggantian auditor akan membuat auditor baru membutuhkan waktu yang lebih lama dalam memahami karakteristik bisnis klien dari awal dan biasanya dituntut untuk berkomunikasi dengan auditor sebelumnya. Tetapi, apabila auditor yang baru adalah auditor spesialisasi industri, maka hal ini cenderung dapat melemahkan pengaruh positif antara pergantian auditor dengan *audit report lag*.

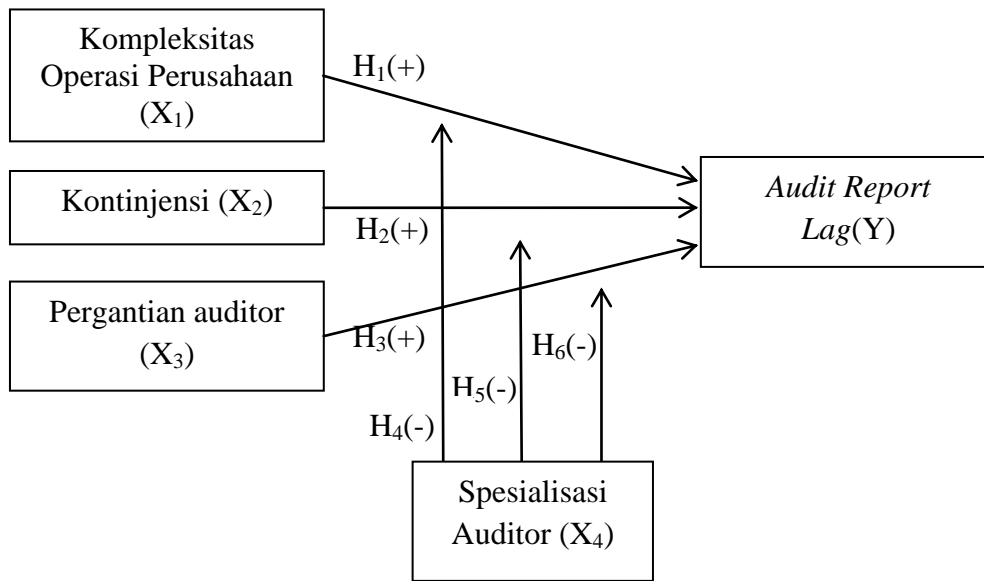
Penelitian dari Ratnaningsih dan Dwirandra (2016) menemukan bahwa pengaruh pergantian auditor pada *audit report lag* mampu diperlemah oleh spesialisasi auditor. Auditor baru yang berpredikat spesialisasi industri mampu merancang perencanaan audit yang lebih matang dan mampu memperpendek *audit report lag* dibandingkan dengan auditor non spesialisasi.

Adanya perencanaan yang matang dapat membuat pelaksanaan audit menjadi lebih efisien dan efektif sehingga dapat mencegah keterlambatan penyelesaian audit. Dengan keahlian dan kemampuannya, auditor spesialisasi mampu menciptakan proses audit yang efektif (Dunn dan Mayhew, 2004). Berdasarkan uraian diatas, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H<sub>6</sub> : Spesialisasi auditor memperlemah pengaruh pergantian auditor pada *audit report lag*

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan tingkat eksplanasi berbentuk penelitian asosiatif. Berikut ini digambarkan mengenai hubungan antara variabel independen dan dependen yang digunakan dalam penelitian ini.



**Gambar 1. Desain Penelitian**

*Audit report lag* sebagai variabel dependen diukur dengan menghitung jumlah hari sejak tanggal tutup buku perusahaan yaitu 31 Desember sampai dengan tanggal yang tertera pada laporan auditor independen.

Variabel independennya terdiri dari 1) Kompleksitas operasi yang diukur dengan menghitung jumlah anak perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan sampel, 2) Kontinjensi yang diukur dengan variabel *dummy*. Bagi perusahaan yang melaporkan kontinjensi akan diberi kode 1 dan yang tidak melaporkan diberi kode 0, 3) Pergantian auditor diukur menggunakan variabel *dummy*. Perusahaan yang melakukan pergantian auditor diberi kode 1, dan yang tidak melakukan pergantian auditor diberi kode 0.

Variabel moderasi yang digunakan yaitu spesialisasi auditor diukur dengan menghitung jumlah perusahaan *property* dan *real estate* yang diaudit oleh KAP yang sama dibagi dengan total perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di BEI. Selanjutnya hasil perhitungan dikategorikan ke dalam variabel *dummy*.



Apabila hasil perhitungan sama dengan atau lebih dari 10% maka auditor berpredikat sebagai spesialis industri dan diberi kode 1, dan apabila kurang dari 10% maka auditor termasuk non spesialis industri dan diberi kode 0 (Balsam *et al.*, 2003)

Bursa Efek Indonesia (BEI) adalah lokasi penelitian ini, dan untuk memperoleh laporan keuangan auditan periode 2012-2015 dilakukan dengan mengakses ke laman resmi BEI yakni [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id). Penelitian ini menggunakan jenis data kuantitatif, sedangkan data penelitiannya adalah data sekunder. Data penelitian dikumpulkan dengan metode observasi nonpartisipan.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan *property* dan *real estate* yang ada di BEI periode 2012-2015. Sampel dipilih dengan teknik *nonprobability sampling* dan metode *purposive sampling*. Adapun pemilihan sampel berdasarkan kriteria yang digunakan disajikan dalam Tabel 1.

**Tabel 1.**  
**Proses Pemilihan Sampel**

No.	Kriteria	Tidak Memenuhi Kriteria	Akumulasi
1.	Perusahaan <i>property</i> dan <i>real estate</i> yang terdaftar di BEI hingga tahun 2015		51
2.	Perusahaan yang terdaftar secara berturut-turut selama 2012-2015	12	39
3.	Perusahaan menyampaikan laporan keuangan auditan dan memiliki data informasi yang dibutuhkan	-	39
4.	Perusahaan menggunakan tahun buku yang berakhir per 31 Desember	-	39
<b>Jumlah Perusahaan Sampel</b>			<b>39</b>
<b>Outlier</b>			<b>(7)</b>
<b>Jumlah Perusahaan Sampel</b>			<b>32</b>
<b>Jumlah Pengamatan Selama Periode Penelitian (× 4)</b>			<b>128</b>

Sumber : [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id) (Data diolah, 2016)

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari statistik deskriptif, uji asumsi klasik, dan analisis regresi berganda. Uji normalitas, uji

autokorelasi, dan uji heterokedastisitas adalah bagian dari uji asumsi klasik yang digunakan dalam penelitian ini. Sementara itu, pengujian regresi berganda menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA). MRA merupakan teknik analisis data khusus regresi linier berganda dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi atau moderasi. Adapun rumus yang digunakan adalah sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_1X_4 + \beta_5X_2X_4 + \beta_6X_3X_4 + \varepsilon \dots\dots\dots(1)$$

Keterangan :

- Y : *Audit report lag* (ARL)
- $\alpha$  : Konstanta
- $\beta_1 - \beta_6$  : Koefisien regresi
- X<sub>1</sub> : Kompleksitas operasi perusahaan
- X<sub>2</sub> : Kontinjensi
- X<sub>3</sub> : Pergantian Auditor
- X<sub>4</sub> : Spesialisasi Auditor
- X<sub>1</sub>.X<sub>4</sub> : Interaksi kompleksitas operasi perusahaan dengan spesialisasi auditor
- X<sub>2</sub>.X<sub>4</sub> : Interaksi kontinjensi dengan spesialisasi auditor
- X<sub>1</sub>.X<sub>4</sub> : Interaksi pergantian auditor dengan spesialisasi auditor
- $\varepsilon$  : *Error term*

**HASIL DAN PEMBAHASAN**

Berdasarkan pengujian yang telah dilakukan, maka hasil dan pembahasan dapat dijelaskan sebagai berikut. Hasil analisis statistik deskriptif ditunjukkan dalam Tabel 2, sebagai berikut.

**Tabel 2.**  
**Hasil Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Kompleksitas Operasi (X <sub>1</sub> )	128	2	50	15,91	12,363
<i>Audit Report Lag</i> (Y)	128	60	120	81,33	7,827

Sumber : Data diolah, 2016

Variabel kompleksitas operasi perusahaan ( $X_1$ ) yang berjumlah 128 sampel memiliki nilai minimum 2, nilai maksimum 50, dengan rata-rata sebesar 15,91. Deviasi standar sebesar 12,363 menunjukkan bahwa data variabel kompleksitas operasi perusahaan sangat bervariasi.

Variabel *audit report lag* (Y) yang berjumlah 128 sampel memiliki nilai minimum 60, nilai maksimum 120, dengan rata-rata 81,33. Dari hasil tersebut juga menunjukkan secara keseluruhan rata-rata *audit report lag* pada perusahaan *property* dan *real estate* adalah selama 81 hari. Sedangkan deviasi standar sebesar 7,827 menunjukkan data dalam variabel *audit report lag* sangat bervariasi.

Pada penelitian ini, variabel kontinjensi, pergantian auditor dan spesialisasi auditor tidak diikutkan dalam analisis statistik deskriptif karena variabel tersebut menggunakan *dummy* yang merupakan skala nominal. Menurut Ghozali (2016:3), uji statistik distribusi frekuensi adalah pengujian yang sesuai untuk digunakan pada variabel skala nominal. Dalam penelitian ini digunakan uji distribusi frekuensi, dimana hasilnya disajikan pada Tabel 3, sebagai berikut.

**Tabel 3.**  
**Hasil Distribusi Frekuensi**

Variabel	Keterangan	Frequency	Percent
Kontinjensi ( $X_2$ )	Tidak ada kontinjensi	55	43,0
	Ada kontinjensi	73	57,0
	Total	128	100,0
Pergantian Auditor ( $X_3$ )	Tidak ada pergantian	114	89,1
	Ada pergantian	14	10,9
	Total	128	100,0
Spesialisasi Auditor ( $X_4$ )	Tidak spesialis	65	50,8
	Spesialis	63	49,2
	Total	128	100,0

*Sumber* : Data diolah, 2016

Perusahaan sampel yang tidak melaporkan kontinjensi ( $X_2$ ) dalam laporan keuangan adalah sebanyak 55 perusahaan atau sama dengan 43% sedangkan perusahaan yang melaporkan kontinjensi ( $X_2$ ) sebanyak 73 perusahaan atau sama dengan 57%. Hal ini menunjukkan selama periode penelitian ada lebih banyak perusahaan yang melaporkan kontinjensi dibandingkan yang tidak melaporkan kontinjensi.

Perusahaan yang tidak melakukan pergantian auditor ( $X_3$ ) selama periode penelitian adalah sebesar 114 atau sama dengan 89,1% sedangkan yang melakukan pergantian auditor ( $X_3$ ) hanya 14 perusahaan atau sama dengan 10,9%. Hal ini menunjukkan perusahaan yang melakukan pergantian auditor lebih sedikit dibandingkan dengan yang tidak melakukan pergantian auditor.

Perusahaan yang tidak menggunakan jasa auditor spesialis ( $X_4$ ) adalah sebanyak 65 perusahaan atau sama dengan 50,8% sedangkan perusahaan yang menggunakan jasa auditor spesialis ( $X_4$ ) adalah sebesar 63 perusahaan atau sama dengan 49,2%. Hal ini menunjukkan perusahaan yang menjadi klien auditor spesialis lebih sedikit daripada perusahaan yang menjadi klien auditor non-spesialis.

**Tabel 4.**  
**Hasil Uji Asumsi Klasik**

Variabel	Normalitas	Autokorelasi	Heterokedastisitas
	<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>	<i>Durbin - Watson</i>	Signifikansi
Kompleksitas Operasi ( $X_1$ )			0,235
Kontinjensi ( $X_2$ )			0,107
Pergantian Auditor ( $X_3$ )			0,734
Interaksi $X_1.X_4$	0,223	1,232	0,345
Interaksi $X_2.X_4$			0,114
Interaksi $X_3.X_4$			0,400

Sumber : Data diolah, 2016

Uji normalitas menggunakan uji *Kolmogorov-Smirnov* (K-S). Berdasarkan Tabel 4, menunjukkan bahwa nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,223 lebih besar dari 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa data terdistribusi secara normal.

Uji autokorelasi dilakukan dengan pengujian Durbin-Watson (DW test). Berdasarkan hasil uji autokorelasi dalam Tabel 4, menunjukkan nilai Durbin-Watson sebesar 1,232 yang berada diantara -2 dan +2 atau  $-2 < DW < +2$  , sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi ini tidak terjadi autokorelasi(Sunyoto, 2016:97).

Uji heterokedastisitas dianalisis melalui uji Glejser. Hasil pengujian yang ditunjukkan dalam Tabel 4, terlihat bahwa nilai signifikansi variabel kompleksitas operasi perusahaan sebesar 0,235, kontinjensi sebesar 0,107, pergantian auditor sebesar 0,734, variabel interaksi kompleksitas operasi perusahaan dengan spesialisasi auditor sebesar 0,345, variabel interaksi kontinjensi dengan spesialisasi auditor sebesar 0,114, dan variabel interaksi pergantian auditor dengan spesialisasi auditor sebesar 0,400. Nilai signifikansi masing-masing variabel lebih besar dari 0,05, maka dengan demikian dapat disimpulkan pada model regresi ini tidak terdapat heterokedastisitas.

Setelah dilakukan uji asumsi klasik, maka selanjutnya dilakukan uji regresi linier berganda yang didalamnya termasuk analisis koefisien determinasi ( $R^2$ ), uji kelayakan model (Uji F), dan uji hipotesis (uji t). Uji MRA adalah uji regresi linier berganda yang digunakan. Adapun, hasil pengujian tersebut ditunjukkan dalam Tabel 5, seperti dibawah ini.

**Tabel 5.**  
**Hasil Uji Moderated Regression Analysis**

	<b>B</b>	<b>T</b>	<b>Sig.</b>	<b>Hasil Uji Hipotesis</b>
(Constant)	77,428	56,962	0,000	-
Kompleksitas Operasi (X <sub>1</sub> )	0,195	2,629	0,010	H <sub>1</sub> diterima
Kontinjensi (X <sub>2</sub> )	4,255	2,328	0,022	H <sub>2</sub> diterima
Pergantian Auditor (X <sub>3</sub> )	0,408	0,152	0,879	H <sub>3</sub> ditolak
Interaksi X <sub>1</sub> .X <sub>4</sub>	-0,016	-0,192	0,848	H <sub>4</sub> ditolak
Interaksi X <sub>2</sub> .X <sub>4</sub>	-5,515	-2,442	0,016	H <sub>5</sub> diterima
Interaksi X <sub>3</sub> .X <sub>4</sub>	-0,382	-0,090	0,928	H <sub>6</sub> ditolak
R Square	= 0,170			
F	= 4,135			
Signifikansi	= 0,001			

Sumber : Data diolah, 2016

Pada Tabel 5. ditunjukkan bahwa nilai R Square adalah 0,170 atau 17,0 %. Nilai tersebut menunjukkan bahwa 17,0% perubahan dari *audit report lag* dapat dijelaskan oleh variabel kompleksitas operasi perusahaan, kontinjensi, dan pergantian auditor, interaksi antara kompleksitas operasi perusahaan dengan spesialisasi auditor, interaksi antara kontinjensi dengan spesialisasi auditor, interaksi antara pergantian auditor dengan spesialisasi auditor dan sisanya sebesar 83% dijelaskan oleh faktor-faktor lain diluar model regresi ini.

Nilai signifikansi F sebesar 0,001 lebih kecil dari 0,05, menunjukkan bahwa model penelitian layak untuk digunakan sebagai alat analisis untuk menguji pengaruh variabel independen dan moderasi pada variabel dependen.

Berdasarkan hasil MRA pada Tabel 5, maka persamaan regresi yang dihasilkan adalah sebagai berikut.

$$Y = 77,428 + 0,195X_1 + 4,255X_2 + 0,408X_3 - 0,016X_1X_4 - 5,515X_2X_4 - 0,382X_3X_4 + \varepsilon$$

Nilai konstanta 77,428 memiliki arti apabila variabel kompleksitas operasi perusahaan, kontinjensi, dan pergantian auditor dianggap konstan, maka rata-rata *audit report lag* sebesar 77,428 atau 77 hari.

Koefisien regresi kompleksitas operasi sebesar 0,195 memiliki arti apabila kompleksitas operasi perusahaan meningkat sebesar satu satuan, maka *audit report lag* meningkat sebesar 0,195 hari dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Koefisien regresi kontinjensi adalah sebesar 4,255. Variabel ini merupakan variabel *dummy*, dimana perusahaan yang melaporkan kontinjensi diberi kode 1 dan yang tidak melaporkan kontinjensi diberi kode 0. Koefisien regresi kontinjensi bertanda positif yang berarti bahwa untuk perusahaan yang melaporkan kontinjensi akan mengalami waktu audit yang lebih lama 4 hari dibandingkan dengan perusahaan yang tidak melaporkan kontinjensi dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Koefisien regresi pergantian auditor adalah sebesar 0,408. Variabel ini merupakan variabel *dummy*, dimana perusahaan yang melakukan pergantian auditor diberi kode 1 dan yang tidak melakukan pergantian auditor diberi kode 0. Koefisien regresi pergantian auditor bertanda positif menunjukkan bahwa untuk perusahaan yang melakukan pergantian auditor dibandingkan dengan yang tidak mengganti auditor, akan mengalami waktu audit yang lebih lama selama 0,408 hari dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Koefisien regresi moderasi antara kompleksitas operasi perusahaan dengan spesialisasi auditor sebesar - 0,016 yang berarti memberi efek moderasi negatif

atau memperlemah. Ini berarti bahwa apabila moderasi antara kompleksitas operasi perusahaan dengan spesialisasi auditor meningkat, maka akan memperlemah pengaruh positif kompleksitas operasi perusahaan pada *audit report lag* sebesar 0,016 hari dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Koefisien regresi moderasi antara kontinjensi dengan spesialisasi auditor sebesar - 5,515 yang berarti memberi efek moderasi negatif atau memperlemah. Ini berarti bahwa apabila moderasi antara kontinjensi dengan spesialisasi auditor meningkat, maka akan memperlemah pengaruh positif variabel kontinjensi dan memperpendek *audit report lag* sebesar 5,515 dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Koefisien regresi moderasi antara pergantian auditor dengan spesialisasi auditor sebesar -0,382 yang berarti memberi efek moderasi negatif atau memperlemah. Ini berarti bahwa apabila moderasi antara variabel pergantian auditor dengan spesialisasi auditor meningkat, maka akan memperlemah pengaruh positif antara pergantian auditor dan memperpendek *audit report lag* sebesar 0,382 dengan asumsi variabel lainnya sama dengan nol.

Hipotesis pertama ( $H_1$ ) menyatakan bahwa kompleksitas operasi perusahaan berpengaruh positif pada *audit report lag*. Hasil uji regresi menunjukkan bahwa koefisien regresi variabel kompleksitas operasi perusahaan adalah 0,195 dengan nilai signifikansi 0,010 lebih kecil dari 0,05, ini berarti variabel kompleksitas operasi perusahaan berpengaruh positif pada *audit report lag*. Maka dengan demikian  $H_1$  dalam penelitian ini diterima.



Hasil penelitian mendukung teori kepatuhan dimana auditor dan perusahaan tetap berusaha melaporkan laporan keuangan secepat mungkin dan tepat waktu untuk memenuhi peraturan yang berlaku meskipun dihadapkan dengan berbagai kendala seperti tingkat penyelesaian audit yang kompleks. Penelitian ini didukung oleh penelitian Che Ahmad dan Abidin (2008), Ariyani dan Budiarta (2014), Ashton *et al.* (1978) dalam Owusu dan Ansah (2000), Darsono (2014) yang menemukan bahwa jumlah anak perusahaan berpengaruh terhadap lamanya penyelesaian *audit report lag*. Perusahaan yang mempunyai anak perusahaan akan menghasilkan laporan keuangan konsolidasi yang harus diperiksa oleh auditor, yang secara tidak langsung membuat lingkup pekerjaan auditor semakin luas dan membuat auditor membutuhkan waktu yang lebih banyak ketika mengaudit perusahaan.

Hipotesis kedua ( $H_2$ ) menyatakan kontinjensi berpengaruh positif pada *audit report lag*. Hasil pengujian menunjukkan variabel kontinjensi memiliki nilai koefisien regresi sebesar 4,255 dan nilai signifikansi sebesar 0,022 yang lebih kecil dari 0,05. Ini berarti kontinjensi berpengaruh positif pada *audit report lag*, dan dengan demikian maka  $H_2$  dalam penelitian ini diterima. Penelitian ini mendukung teori sinyal dimana perusahaan yang memiliki *audit report lag* lebih panjang dianggap memiliki *bad news* dan memberi sinyal negatif kepada pengguna laporan (Givoly dan Palmon, 1982). Informasi kontinjensi seperti perkara-perkara hukum yang dialami oleh perusahaan dapat dianggap sebagai sinyal negatif oleh pengguna laporan keuangan. Owusu dan Ansah (2000) menemukan bahwa pelaporan kontinjensi memberi pengaruh positif pada

keterlambatan penyelesaian audit. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian Saleh (2004) serta Tedja (2011).

Auditor saat penugasan diwajibkan untuk melakukan evaluasi terhadap perlakuan akuntansi dan pengungkapan kontinjensi yang dilakukan oleh perusahaan. Kontinjensi merupakan salah satu informasi yang bersifat kualitatif atau tidak dapat dinyatakan dalam satuan moneter (kuantitatif), sehingga lebih sulit untuk dievaluasi baik aspek materialitas dan relevansinya. Hal ini dapat memperlambat auditor dalam menyelesaikan proses auditnya (Saleh, 2004). Maka dari itu, pelaporan kontinjensi dapat menyebabkan proses penyelesaian audit dan *audit report lag* yang lebih lama.

Hipotesis ketiga ( $H_3$ ) menyatakan pergantian auditor berpengaruh positif pada *audit report lag*. Berdasarkan hasil uji regresi, variabel pergantian auditor memiliki koefisien regresi sebesar 0,408 dan nilai signifikansi 0,879 yang lebih besar dari 0,05. Hasil ini menunjukkan bahwa pergantian auditor tidak berpengaruh pada *audit report lag*, maka dari itu  $H_3$  ditolak. Penelitian ini konsisten dengan penelitian Widhiasari dan Budiarta (2016), Sitanggung dan Ariyanto (2015), Megayanti dan Budiarta (2016). Hasil penelitian ini tidak sama dengan penelitian Rustiarini dan Sugiarti (2013), Kusuma (2011), dan Ratnaningsih dan Dwirandra (2016).

Biasanya keputusan penerimaan klien dibuat oleh auditor dalam kurun waktu enam hingga sembilan bulan sebelum tahun fiskal klien berakhir (Tambunan, 2014). Penerimaan klien dan perencanaan audit dilakukan sebelum tahun fiskal sehingga auditor memiliki banyak waktu untuk mempersiapkan

perencanaan yang matang sebelum melakukan pengujian (Megayanti dan Budiarta, 2016). Utami (2014) dalam Julianto dan Suputra (2016) menyatakan bahwa perencanaan audit yang baik, secara tidak langsung membuat auditor melakukan proses audit dengan lebih baik dan tepat waktu. Oleh karena itu, adanya pergantian auditor tidak akan mempengaruhi lamanya proses penyelesaian audit.

Selain itu, setiap auditor akan berusaha menjaga reputasi pribadi dan KAP nya dalam mengaudit sebuah perusahaan. Walaupun merupakan auditor baru bagi perusahaan, auditor akan cenderung berusaha menyelesaikan audit dengan secepatnya. Karena jika tidak demikian reputasi auditor tersebut bisa saja turun dan akan mempengaruhi kepercayaan klien.

Hipotesis keempat ( $H_4$ ) menyatakan spesialisasi auditor memperlemah pengaruh kompleksitas operasi perusahaan pada *audit report lag*. Berdasarkan hasil uji regresi, variabel interaksi spesialisasi auditor dengan kompleksitas operasi memiliki koefisien regresi sebesar - 0,01 dengan nilai signifikansi 0,848 lebih besar dari 0,05. Ini berarti bahwa spesialisasi auditor tidak mampu memperlemah pengaruh kompleksitas operasi perusahaan pada *audit report lag*. Maka dari itu,  $H_4$  dalam penelitian ini ditolak.

Tidak berpengaruhnya spesialisasi auditor dapat disebabkan karena di tengah proses pengerjaan audit, auditor menghadapi kompleksitas penyelesaian pekerjaan yang sangat tinggi. Terlebih lagi saat mengaudit perusahaan besar dengan banyak anak perusahaan. Auditor spesialis dinilai memiliki jumlah perikatan yang lebih banyak, hal ini menyebabkan auditor spesialis memiliki

beragam pekerjaan audit yang kompleks, banyak, dan dari berbagai klien yang memiliki karakteristik bisnis yang berbeda.

Tingginya jumlah penyelesaian pekerjaan audit dan banyaknya jumlah klien menyebabkan auditor spesialis tidak memberi dampak signifikan dalam memperpendek *audit report lag* dan tidak mampu memperlemah pengaruh banyaknya jumlah anak perusahaan pada *audit report lag*. Selain karena faktor beban kerja, perusahaan dengan tingkat kompleksitas yang tinggi juga belum tentu memiliki sistem pengendalian internal yang baik sehingga hal tersebut akan menghambat auditor spesialis dalam menyelesaikan kinerjanya dan akhirnya berdampak pada *audit report lag* (Hariza dkk, 2010).

Hipotesis kelima (H<sub>5</sub>) menyatakan spesialisasi auditor memperlemah pengaruh kontinjensi pada *audit report lag*. Berdasarkan hasil uji regresi, koefisien regresi dari interaksi spesialisasi auditor dengan kontinjensi adalah sebesar - 5,515 dan nilai signifikansi sebesar 0,016 lebih kecil dari 0,05. Hasil ini menunjukkan, spesialisasi auditor mampu memperlemah pengaruh kontinjensi pada *audit report lag*. Maka dengan demikian, H<sub>5</sub> dalam penelitian ini diterima.

Kontinjensi merupakan salah satu informasi kualitatif yang lebih sulit untuk diidentifikasi dan dievaluasi materialitas dan relevansinya. Namun pengalaman dan kemampuan auditor spesialis yang lebih mendalam dalam suatu industri dapat mendukung auditor untuk lebih cepat dalam mengidentifikasi kontinjensi. Craswell *et al.* (1995) menyatakan bahwa dalam bidang tertentu, spesialisasi auditor merupakan dimensi lain dari kualitas audit.

Spesialisasi auditor berhubungan positif dengan kualitas audit karena auditor yang berpengalaman mengaudit klien pada industri khusus mempunyai kemampuan lebih untuk mengidentifikasi masalah industri khusus daripada auditor yang belum berpengalaman mengaudit industri khusus (Andreas, 2012). Kemampuan dan pengetahuan tersebut dapat mempercepat waktu auditor dalam menjalankan prosedur audit khususnya dalam mengaudit kontinjensi, sehingga berdampak pada berkurangnya waktu *audit report lag*.

Hipotesis keenam ( $H_6$ ) menyatakan spesialisasi auditor memperlemah pengaruh pergantian auditor pada *audit report lag*. Berdasarkan hasil uji regresi, koefisien regresi dari interaksi spesialisasi auditor dengan pergantian auditor adalah  $-0,382$  dan nilai signifikansi sebesar  $0,928$  yang lebih besar dari  $0,05$ . Hal ini, menunjukkan spesialisasi auditor tidak mampu memperlemah pengaruh pergantian auditor pada *audit report lag*. Sehingga  $H_6$  dalam penelitian ini ditolak.

Spesialisasi auditor tidak mampu memperlemah pengaruh pergantian pada *audit report lag* dapat disebabkan karena auditor baru yang memiliki predikat spesialis auditor tetap akan mempelajari dari awal, melihat laporan keuangan dari tahun-tahun sebelumnya dan mengenali karakteristik perusahaan, sehingga berdampak pada waktu penyelesaian audit. Karena banyaknya prosedur yang ditempuh auditor pengganti menyebabkan auditor memerlukan waktu yang lebih lama dibandingkan jika auditor tersebut melanjutkan penerimaan penugasan (Agrianti, 2003). Dengan demikian, meskipun auditor spesialis memiliki kemampuan dan kualitas audit yang bagus, tetap harus menjalani prosedur yang dinilai memakan waktu dan berdampak pada *audit report lag*.

Secara teori, auditor spesialis dikatakan mempunyai pengalaman yang mendalam dan kemampuan yang lebih tinggi dalam mengaudit perusahaan. Namun, pada kenyataannya auditor spesialis belum tentu bisa dikatakan memiliki pengalaman audit yang lebih banyak dalam suatu industri dan kemampuan yang lebih tinggi. Banyaknya jumlah klien yang dimiliki oleh auditor spesialis bisa dikarenakan oleh faktor-faktor lain seperti *audit fee*, profesionalisme, dan relasi. Oleh karena itu, pengukuran spesialisasi auditor menggunakan proporsi jumlah klien dinilai memiliki keterbatasan dimana tidak mampu mencerminkan kompetensi auditor yang sebenarnya. Faktor lain yang dapat menyebabkan auditor pengganti yang berpredikat spesialis tidak mampu memperpendek *audit report lag* diantaranya tenure audit yang pendek dan tingginya beban kerja.

#### **SIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan bahwa pertama, kompleksitas operasi perusahaan berpengaruh positif pada *audit report lag*. Kedua, kontinjensi berpengaruh positif pada *audit report lag*. Ketiga, pergantian auditor tidak berpengaruh pada *audit report lag*. Keempat, spesialisasi auditor tidak mampu memperlemah pengaruh kompleksitas operasi perusahaan pada *audit report lag*. Kelima, spesialisasi auditor mampu memperlemah pengaruh kontinjensi pada *audit report lag*. Dan keenam, spesialisasi auditor tidak mampu memperlemah pengaruh pergantian auditor pada *audit report lag*.

Adapun beberapa saran terkait penelitian ini adalah diantaranya nilai  $R^2$  dalam penelitian ini tergolong rendah yaitu 0,170 atau 17,0%, maka diharapkan bagi peneliti selanjutnya dapat meneliti variabel lain yang dapat memberi

pengaruh secara signifikan pada *audit report lag*, seperti faktor-faktor yang berasal dari auditor seperti beban kerja, kompetensi, kualitas audit serta faktor dari intern perusahaan.

Penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan proksi *audit report lag* selain yang dipakai dalam penelitian ini seperti dengan menghitung hari penyelesaian audit oleh auditor berdasarkan tanggal yang tercantum dalam kontrak perikatan antara klien dengan auditor. Apabila auditor menyelesaikan audit melewati tanggal yang telah disepakati dalam kontrak perikatan, maka hal tersebut bisa dianggap sebagai keterlambatan penyelesaian audit.

Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan proksi lain untuk mengukur spesialisasi auditor selain menggunakan frekuensi jumlah klien yang diaudit oleh auditor yang sama. Hal tersebut agar penelitian selanjutnya lebih mampu untuk menunjukkan tingkat spesialisasi auditor berdasarkan kemampuan dan keahlian yang dimiliki oleh auditor. Selain itu, auditor dan manajemen perusahaan dapat memperhatikan kompleksitas operasi dan kontinjensi apabila menginginkan laporan keuangan audit dapat diselesaikan lebih cepat, karena sesuai dengan penelitian ini, dua faktor tersebut yang memberi pengaruh pada *audit report lag* yang semakin panjang.

## REFERENSI

- Agrianti, KSA. 2003. Faktor-Faktor Yang Menentukan Kepatuhan Perusahaan Publik Terhadap Regulasi Informasi Di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya*, hal : 1187 – 196
- Al-Thuneibat, A. A., Ibrahim Al Issa, R. T., & Ata Baker, R. A. 2011. Do audit tenure and firm size contribute to audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), pp : 317-334. <http://dx.doi.org/10.1108/02686901111124648>

- Andreas, Hans Hananto. 2012. Spesialisasi Industri Auditor sebagai Prediktor Earnings Response Coefficient Perusahaan Publik yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Universitas Satya Wacana*, 14(2), hal : 60-80
- Angruningrum.Silvia dan Made Gede Wirakusuma. 2013. Pengaruh Profitabilitas, Leverage, Kompleksitas Operasi, Reputasi KAP dan Komite Audit pada Audit Delay. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 5(2), hal : 251-270.
- Ariyani, Ni Nyoman Trisna Dewi dan I Ketut Budiarta. 2014. Pengaruh Profitabilitas, Ukuran Perusahaan, Kompleksitas Operasi Perusahaan dan Reputasi KAP terhadap Audit Report Lag pada Perusahaan Manufaktur. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 8(3), hal : 217-230
- Ashton, R.H., Graul, P.R., Newton, J.D. 1989. "Audit Delay and The Timeliness of Corporate Reporting". *Contemporary Accounting Research*, 5 (2), pp :657-673.
- Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J.S. 2003. Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* , 22(2), pp: 71-97
- Bustaman dan Maulana Kamal. 2010. "Pengaruh *Leverage, Subsidiaries* dan *Audit Complexity* Terhadap *Audit Delay*". *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi*. 3(2), hal : 110-122.
- Che-Ahmad.Ayoib dan Shamharir Abidin.2008 "Audit Delay of Listed Companies: A Case of Malaysia". *International Business Research*.1 (4) , pp : 32-39.
- Craswell, A.T., Francis, J.R. & Taylor, S.L. 1995. Auditor Brand Name Reputation and Industry Specialization. *Journal of Accounting and Economics*, 20, pp : 297-322
- Darsono, Diana Hariani. 2014. Faktor-Faktor Pemengaruh Audit Report Lag (Studi Empiris pada Perusahaan-Perusahaan di Bursa Efek Indonesia). *Journal of Accounting Universitas Diponegoro*, 3(2), hal : 1-9
- Dunn, K. A. and Mayhew, B. W. 2004."Audit firm industry specialization and client disclosure quality".*Review of Accounting Studies*. Vol. 9, pp : 35-58.
- Ettredge, Michael, Chan li, and Lili Sun. 2005.*Internal Control Quality and Audit Delay in The Sox Era*. Diakses [http://papers.ssrn.com/so13/paper.cfm?Abstract\\_id=794669](http://papers.ssrn.com/so13/paper.cfm?Abstract_id=794669)
- Ghozali, Imam. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 21*.Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro



- Givoly, D., dan Palmon, D. 1982. Timeliness of Annual Earning Announcements: Some Empirical Evidence. *The Accounting Review*, 57(3),pp :486-508.
- Gramling, A.A., Johnson, V.E. & Khurana, I.K. 2001. Audit Firm Industry Specialization and Financial Reporting Quality. *Working Paper Georgia State University and University of Missouri-Columbia*.  
<http://www.papers.ssrn.com/>
- Habib, Ahsan and Bhuiyan, Md. Borhan Uddin. 2011. Audit Firm Industry Specialization and The Audit Report Lag. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 20, pp: 32-44
- Hariza, Ja'far Aziz, Nining Ika Wahyuni dan Siti Maria W. 2012. Faktor-Faktor Yang Berpengaruh terhadap Audit Report Lag (Studi Empiris pada Emiten Industri Keuangan di BEI). *Jurnal Akuntansi Universitas Jember*, Fakultas Ekonomi, Universitas Jember.
- Hashim, Umami Junaida dan Rashidah Binti Abdul Rahman. 2011. "Audit Report Lag and The Effectiveness of Audit Committee Among Malaysian Listed Companies". *Internasional Bulletin of Business Administration* ISSN: 1451-243X Issue 10 (2011). Euro Journals, Inc. 2011 <http://www.eurojournals.com>
- Julianto, I Komang Agus, I Ketut Yadnyana dan I Dewa Gede Dharma Suputra. 2016. Pengaruh Audit Fee, Perencanaan Audit dan Risiko Audit terhadap Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik di Bali. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 5(12), hal : 4029 – 4056
- Kusuma, B. H. 2011. Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Audit Report Lag. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 12(2), hal : 97-106.
- Megayanti, Putu dan I Ketut Budiarta. 2016. Pengaruh Pergantian Auditor, Ukuran Perusahaan, Laba Rugi dan Jenis Perusahaan pada Audit Report Lag. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 12(2), hal : 1481-1509
- Myers, J., Myers, L., & Omer, T. 2003. Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory audit rotation. *The Accounting Review*, 73 (3), pp : 779-799. Diakses <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2003.78.3.779>
- Owhoso, V. E., W. F. Messier, Jr., and J. G. Lynch, Jr. 2002. Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review. *Journal of Accounting Research* 40 (3), pp : 883–900.
- Owusu, Stephen & Ansah. 2000. Timeliness of Corporate Financial Reporting in Emerging Capital Market: Empirical Evidence from The Zimbabwe Stock Exchange. *Journal Accounting and Business*.30(3), pp : 241.

- Puspitasari, Ketut Dian dan Made Yeni Latrini. 2014. Pengaruh Ukuran Perusahaan, Anak Perusahaan, Leverage dan Ukuran KAP terhadap Audit Delay. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 8(2), hal : 283-299
- Ratnaningsih, Ni Made Dwita dan A.A.N.B. Dwirandra. 2016. Spesialisasi Auditor Sebagai Variabel Pemoderasi Pengaruh Audit Tenure dan Pergantian Auditor Pada Audit Delay. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 16(1), hal : 18-44
- Ross, S. A. 1977. The determination of financial structure: The incentive signaling structure. *Bell. Journal of Economics*, 8 (1), pp: 23-40
- Rustriani, Ni Wayan dan Sugiarti, Ni Wayan Mita. 2013. Pengaruh Karakteristik Auditor, Opini Audit, *Audit Tenure*, Pergantian Auditor pada Audit Delay. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika JINAH*, 2(2), hal: 657-675
- Santoso, Felisiane Kurnia. 2012. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Audit Delay pada Perusahaan di Sektor Keuangan. *Berkala Ilmiah Mahasiswa Akuntansi Unika Widya Mandala Surabaya*, 1(2), hal : 89-95
- Sitanggang, Arthur Kornia Hasudungan dan Dodik Ariyanto. 2015. Determinan Audit Delay dan Pengaruhnya pada Harga Saham. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 12(2), hal : 441-455
- Sunyoto, Danang. 2016. Metodologi Penelitian Akuntansi. Bandung : PT Refika Aditama
- Tedja, Marselia. 2012. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Audit Report Lag pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya*, 1(1), hal : 112-116
- Widhiasari, Ni Made Shinta dan I Ketut Budiarta. 2016. Pengaruh Umur Perusahaan, Ukuran Perusahaan, Reputasi Auditor dan Pergantian Auditor terhadap Audit Report Lag. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 15 (1), hal: 200-227.
- Peraturan Badan Pengawas Modal (BAPEPAM) dan Lembaga Keuangan (LK) Nomor. KEP-346/BL/2011 tentang Publikasi Laporan Keuangan Tengah Tahunan Emiten atau Perusahaan Publik. <http://www.ojk.go.id/>. Diakses tanggal 1 Oktober 2016.
- Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor. 29/POJK.04/2016 tentang Laporan Tahunan Emiten dan Perusahaan Publik. <http://www.ojk.go.id/>. Diakses tanggal 1 Oktober 2016.