

SPECIALISASI AUDITOR SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI PENGARUH *AUDIT TENURE* DAN PERGANTIAN AUDITOR PADA *AUDIT DELAY*

Ni Made Dwita Ratnaningsih¹
A.A.N.B.Dwirandra²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
email: dwitaratnaningsih888@gmail.com

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Kantor Akuntan Publik (KAP) melakukan perikatan dengan beberapa perusahaan pada satu sektor, akan menjadikan sebuah KAP atau auditor memiliki pemahaman yang spesifik mengenai oprasional perusahaan. Penelitian bertujuan ini untuk menganalisis faktor perikatan (*audit tenure*), pergantian auditor pada terjadinya *audit delay* dengan dimoderasi oleh spesialisasi auditor pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2009-2014. Sampel penelitian diperoleh dengan metode *purposive sampling* dari 141 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI yang melaporkan laporan keuangan auditan periode penelitian tahun 2009-2014 secara lengkap. Penelitian ini menggunakan teknik analisis uji MRA (*Moderating Regression Analysis*) dengan program SPSS 13.0. Hasil penelitian ini adalah spesialisasi auditor mampu memoderasi pengaruh *audit tenure* dan pergantian auditor. *Audit tenure* yang dimoderasi menghasilkan *audit delay* yang lebih pendek. Spesialisasi auditor mampu memperlemah hubungan pergantian auditor pada *audit delay*. Secara parsial *audit tenure* dan spesialisasi auditor berpengaruh negatif pada *audit delay*, dan pergantian auditor berpengaruh positif pada *audit delay*.

Kata kunci: *audit delay*, *audit tenure*, pergantian auditor, dan spesialisasi auditor

ABSTRACT

Public accountant firm (PAF) commitment with the company as a client, makes PAF or auditors have a specific knowledge of the operational companies. This study aimed to analyze the factors auditor's commitment (audit tenure), auditor change in the audit delay with specialization moderated by the auditors in companies listed in Indonesia Stock Exchange 2009-2014. Samples were obtained by purposive sampling of 141 companies listed on the Stock Exchange which reported the audited financial statements for 2009-2014. This study uses analysis techniques Moderating Regression Analysis (MRA), with SPSS 13.0. These results indicate that the specialization of auditors moderate the effect of audit tenure and auditor change. Audit tenure moderated to produce shorter audit delay. Specialization auditor is able to weaken the relationship auditor changr in the audit delay. Partially audit auditor tenure and auditor specialization negative effect on audit delay, and the change of auditor positive effect on audit delay.

Keyword: *audit delay, audit tenure, change auditor, and auditor specialization*

PENDAHULUAN

Laporan keuangan perusahaan merupakan aspek penting untuk menjalankan fungsi pasar modal (Owusu, 2006). Di Indonesia terdapat peraturan yang mengatur tentang penyampaian laporan keuangan, yaitu pada Peraturan Bapepam No.X.K.2 Lampiran Keputusan Ketua Bapepam Nomor: KEP- 36/PM/2003 tentang Kewajiban Penyampaian Laporan Keuangan Berkala yang mengenai laporan keuangan tahunan wajib disertai dengan laporan auditor independen dengan pendapat yang wajar dan disampaikan kepada Bapepam paling lambat pada akhir bulan ketiga (90 hari) setelah tanggal laporan keuangan tahunan.

Sebagai pemenuhan regulasi, pengauditan ini juga dilakukan untuk memberikan keyakinan kepada para *shareholders* atau prinsipal atas laporan keuangan yang disajikan oleh manajer atau perusahaan. Keyakinan yang dibutuhkan investor dengan dilakukannya audit pada laporan keuangan disebabkan karena manusia memiliki *self-interest*. Auditor sebagai pihak eksternal yang independent bertugas menilai laporan keuangan telah disajikan sesuai kenyataan, tanpa adanya manipulasi, sehingga keputusan yang dibuat oleh para *shareholder* tepat dan tidak merugikan investor itu sendiri.

Auditor memiliki peran sangat penting untuk mengurangi resiko informasi, hal ini yang menjadikan alasan perusahaan membutuhkan jasa audit (Arezoo *et al.*, 2010). Auditor di dalam pemeriksaan pada laporan keuangan harus dilakukan berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik, khususnya pada standar pekerjaan lapangan ketiga mengenai kecermatan dan telitian pelaksanaan audit dengan pengumpulan bukti yang memadai. Kewajiban memenuhi standar ini mengakibatkan waktu yang diperlukan untuk menyelesaikan audit atas laporan

keuangan ditentukan berdasarkan waktu yang dibutuhkan auditor untuk memahami perusahaan guna memenuhi standar profesi yang berlaku (Rahayu, 2012). Adanya selisih waktu dari tanggal laporan keuangan fiskal dengan tanggal laporan auditor independen mengindikasikan tentang lamanya waktu penyelesaian audit oleh auditor. Perbedaan selisih waktu ini sering disebut *audit delay*.

Audit delay ialah jarak rentan waktu yang dibutuhkan untuk penyelesaian audit yang diukur dari tanggal akhir laporan keuangan fiskal dengan tanggal laporan auditan (Ashton *et al.*, 1987). *Audit delay* sebagai isu penting karena dapat berpengaruh pada nilai perusahaan. *Audit delay* yang panjang akan berdampak negatif pada nilai perusahaan. Perusahaan yang mempublikasikan laporan keuangan yang telah di audit kepada pasar, diharapkan menjadi sebuah informasi yang akan memberikan respon sebagai suatu sinyal yang mampu berdampak pada nilai perusahaan. Penyajian laporan keuangan secara tepat waktu juga menjadi aspek yang strategis untuk memperoleh keunggulan kompetitif dalam menunjang keberhasilan suatu perusahaan, dan membangun citra perusahaan di mata publik menjadi lebih baik, yang diharapkan kemudian muncul kepercayaan publik pada kualitas informasi yang disajikan oleh perusahaan (Christina, 2007).

Ketepatan waktu ini berkaitan dengan teori sinyal, bahwa perusahaan yang mempublikasikan laporan keuangan secara tepat waktu mampu memberikan sinyal positif pada pasar, sehingga para investor akan memberikan respon positif bagi perusahaan. Jika sinyal perusahaan menginformasikan kabar baik, maka dapat meningkatkan harga saham perusahaan, sebaliknya apabila perusahaan memberikan sinyal informasi yang buruk, akan berdampak pada penurunan harga

saham (Estrini, 2013). Sebaliknya ketika perusahaan terlambat dalam mempublikasikan laporan keuangan, maka investor akan beranggapan bahwa terdapat *badnews* pada perusahaan dan pasar akan memberikan reaksi negatif pada perusahaan yang berdampak pada harga saham (Kartika, 2009). Untuk mengendalikan reaksi pasar pada nilai perusahaan, maka perusahaan diharapkan mampu mengendalikan terjadinya *audit delay*.

Hal utama yang terjadi adalah bahwa *audit delay* disebabkan karena adanya proses audit yang membutuhkan waktu. Proses audit yang mengakibatkan terjadinya *audit delay* yang panjang dapat disebabkan karena terjadinya peristiwa dalam perusahaan, seperti pada perusahaan yang mengalami kerugian cenderung membutuhkan waktu lebih lama bagi auditor untuk memulai proses audit dari biasanya (Carslaw & Kaplan, 1991).

Kejadian – kejadian yang dihadapi oleh perusahaan dan adanya perbedaan klasifikasi industri dapat berpengaruh pada terjadinya *audit delay*, hal ini karena setiap industri memiliki kriteria tersendiri, seperti halnya perusahaan pada sektor keuangan, yang kebanyakan asetnya merupakan aset moneter sehingga lebih mudah untuk diukur (Meylisa, 2010). Terjadinya *audit delay* yang panjang pada laporan keuangan auditan yang menyebabkan perusahaan memperoleh respon negatif dari pasar. Hal tersebut dapat diatasi jika auditor yang digunakan oleh perusahaan memiliki pemahaman serta pengetahuan yang baik atas operasional dan karakteristik perusahaan (Rahayu, 2012). Meningkatnya *audit tenure* maka pengetahuan auditor mengenai karakteristik, dan seluruh aspek pada operasional perusahaan, serta mampu meningkatkan sistem akuntansi perusahaan, yang

mampu menghasilkan proses audit yang lebih efisien (Rahayu, 2012). *Audit tenure* adalah akumulasi jumlah tahun KAP atau seorang auditor mengaudit suatu perusahaan.

Chi dan Huang (2004) dalam Rohami *et al* (2009) menyatakan bahwa *audit tenure* dapat meningkatkan pemahaman dan pengalaman dalam mempelajari karakteristik perusahaan. Geiger & Raghunandan (2002) dalam penelitiannya menemukan bahwa kegagalan audit sering terjadi di tahun pertama terjadinya perikatan antara auditor dan perusahaan saat menjalin hubungan, dibandingkan dengan auditor yang telah mengaudit klien untuk jangka waktu yang lebih panjang. Penelitian Permata (2013) dalam Rustiarini dan Sugiarti (2013) menyimpulkan bahwa meningkatnya *audit tenure* memiliki pengaruh negatif pada penyampaian informasi laporan keuangan atau *audit delay* yang pendek.

Selain pengaruh *audit tenure*, terdapat beberapa penelitian yang menyatakan terjadinya pergantian auditor juga memiliki pengaruh pada terjadinya audit delay. Pergantian auditor ditunjukkan ketika berakhirnya hubungan antara klien dan auditor (Alim, 2012). Pergantian auditor dapat menimbulkan *audit delay* karena terdapat kemungkinan bahwa auditor pengganti belum tentu dapat menyelesaikan tugas auditnya dengan tepat waktu (Rustiarini dan Sugiarti, 2013). Pergantian auditor (KAP) memiliki pengaruh positif pada kualitas audit (menurunkan kualitas audit), dalam hal ini *audit delay* salah satu syarat dari kualitas audit (Sylvia *et al.*, 2012).

Penelitian yang dilakukan oleh Rustiarini dan Sugiartini 2013, menemukan hasil yang sama dengan penelitian Sylvia *et al* bahwa pergantian auditor memiliki

pengaruh positif pada *audit delay*, hal ini disebabkan bahwa perusahaan belum dapat menentukan auditor yang baru sebagai auditor pengganti yang berkompeten dan memiliki pengetahuan spesialisasi pada bidangnya berdasarkan dengan kebutuhan dari masing – masing perusahaan sehingga menyebabkan proses dari penyelesaian audit atas laporan keuangan tidak mampu dilaksanakan dengan tepat waktu.

Jangka waktu atau *tenure* yang lebih panjang dan tidak adanya pergantian auditor akan memberikan pengetahuan yang lebih banyak mengenai bisnis klien kepada auditor. Pengetahuan yang lebih banyak inilah akan mempermudah auditor dalam menyusun program audit yang akan dikerjakan sehingga mempercepat proses audit (Giri, 2010).

Kondisi tersebut akan diperkuat jika sebuah perusahaan di audit oleh KAP yang memiliki predikat sebagai spesialisasi industri. Auditor dapat dikategorikan sebagai auditor spesialisasi di suatu industri apabila auditor memiliki pengalaman audit yang banyak pada jenis industri tertentu dapat juga dikatakan sebagai auditor spesialisasi.

Simunic & Stein (1987) menyatakan bahwa auditor spesialisasi lebih berinvestasi pada teknologi, fasilitas, personil, dan sistem organisasi, sehingga mampu meningkatkan kualitas audit. Habib & Bhuiyan (2011) menyimpulkan seorang auditor yang memiliki predikat sebagai auditor spesialisasi industri mampu memulai proses audit lebih cepat dan menyelesaikan audit lebih cepat jika dibandingkan dengan auditor non-spesialisasi industri, hal ini dikarenakan auditor

tersebut memiliki kemampuan dan pengetahuan yang spesifik mengenai suatu industri yang akan berperan dengan signifikan dalam penyelesaian proses audit.

Uraian latar belakang tersebut memotivasi untuk dilakukan penelitian lebih lanjut terkait *audit tenure* dan pergantian auditor pada *audit delay*, dengan moderasi spesialisasi auditor. Berdasarkan ulasan tersebut maka rumusan permasalahannya adalah apakah *audit tenure*, pergantian auditor memiliki pengaruh pada *audit delay* dengan moderasi spesialisasi auditor?

Berdasarkan rumusan masalah yang diuraikan, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh *audit delay* dan pergantian auditor pada *audit delay* dengan moderasi spesialisasi auditor

Hasil pada penelitian ini diharapkan mampu memberikan manfaat baik secara teoritis maupun praktis. Manfaat aspek teoritis pada penelitian ini diharapkan berguna bagi peningkatan dan pengembangan teori serta pengetahuan dalam bidang akuntansi terutama berkaitan dengan *auditing*, khususnya dalam bidang *audit delay*. Manfaat bagi Auditor, menjadi informasi dan panduan dalam perencanaan pekerjaan lapangan, sehingga mampu menghasilkan *audit delay* yang pendek. Bagi Investor, memberikan informasi mengenai factor penyebab atau yang mempengaruhi terjadinya *audit delay* sehingga mampu dijadikan bahan pertimbangan dalam menentukan keputusan.

Durasi waktu penyelesaian audit yang lebih panjang diakibatkan dibutuhkan waktu untuk auditor untuk mampu mempelajari pencatatan keuangan perusahaan, kegiatan operasional, kondisi kertas kerja periode lalu pada saat dilakukan perikatan (Ashton *et all*,1987). Pemahaman dan pengetahuan yang

tinggi atas karakteristik perusahaan, mampu mengatasi terjadinya *audit delay* yang panjang (Rahayu, 2012). Pemahaman atas karakteristik perusahaan dapat dilakukan dengan adanya *audit tenure*. *Audit tenure* adalah akumulasi jumlah tahun KAP atau seorang auditor mengaudit suatu perusahaan sebagai klien. Semakin meningkat atau lamanya *audit tenure* maka pengetahuan auditor akan karakteristik, operasi, resiko bisnis, kondisi internal, sehingga mampu menghasilkan proses audit yang efisien (Lee *et al.*, 2009). Pemahaman pada karakteristik perusahaan juga memudahkan auditor untuk merancang program audit yang efektif dan laporan keuangan yang berkualitas. (Crabtree, dalam Sylvia *et al.*, 2012)

Geiger & Raghunandan (2002) menemukan bahwa terjadinya kegagalan audit yaitu pada tahun awal terjadinya perikatan antara auditor/KAP dengan perusahaan, dibandingkan dengan auditor/KAP yang memiliki *tenure* yang lebih panjang dengan perusahaan. *Audit tenure* yang pendek memiliki pengaruh negatif pada kualitas audit yang dihasilkan (Johson *et al.*, 2002; Myers *et al.* 2003; Ghosh and Moon 2003). Penelitian empiris tersebut menemukan bahwa hal itu terjadi karena kurangnya pengetahuan auditor atas bisnis klien. Wuchun & Huichi (2010) menyatakan bahwa *audit tenure* sebagai kunci, seorang auditor meningkatkan pengetahuan dan pengalaman.

Berdasarkan penjelasan dan hasil penelitian terdahulu disimpulkan adanya hubungan yang negatif antara *audit tenure* dengan *audit delay*, dengan *tenure* audit yang lebih panjang, maka pemahaman yang mendalam mengenai karakteristik dan kegiatan perusahaan lebih memadai, sehingga pelaksanaan audit

akan lebih efisien yang mengakibatkan *audit delay* yang lebih pendek. Sehingga hipotesis yang diajukan untuk pengaruh antara *audit tenure* dengan *audit delay* adalah sebagai berikut.

H_{a1}: *Audit tenure* berpengaruh negatif pada *audit delay*

Terjadinya pergantian auditor juga memiliki pengaruh pada terjadinya *audit delay*. Auditor baru mempercayakan estimasi manajemen dan gambaran umum perusahaan pada tahun pertama perikatan kerjasama. Hal ini menyebabkan pergantian auditor dapat meningkatkan biaya *start-up* dan resiko kegagalan audit, yang menyebabkan penundaan laporan keuangan audit (Myers *et al.*, 2003). Ketika tidak adanya pergantian auditor, maka proses audit dapat dilakukan dengan efektif dan dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas, karena auditor telah banyak memiliki pemahaman dan pengetahuan atas bisnis klien (Crabtree, dalam Sylvia *et al*, 2012).

Jika terjadi pergantian auditor, auditor baru tidak memiliki kelebihan pengetahuan spesifik mengenai bisnis klien dibandingkan dengan auditor sebelumnya. Ettredge *et al* (2005) dalam penelitiannya membuktikan bahwa adanya pergantian auditor mampu memperpanjang *audit delay*. Alasan yang dikemukakan adalah, karena ketika perusahaan mengantikan auditor lama dengan auditor baru, maka auditor yang baru memerlukan waktu untuk memahami dan mengerti bisnis klien. Hasil yang sama juga diperoleh pada penelitian Rustiarini dan Sugiarti (2013) yang membuktikan bahwa perusahaan yang melakukan pergantian auditor menghasilkan *audit delay* yang panjang atau berpengaruh positif pada *audit delay*. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan belum mampu

memilih auditor pengganti yang memiliki kompetensi pada bidangnya sesuai dengan kebutuhan perusahaan, sehingga proses dari penyelesaian audit atas laporan keuangan mengalami keterlambatan. Berdasarkan uraian diatas pengaruh antara pergantian auditor atau *auditor change* dengan *audit delay* sehingga hipotesis yang diajukan adalah :

Ha₂ : Pergantian auditor berpengaruh positif pada *audit delay*.

Owsoho (dalam Cliton dan Anis, 2014) menyatakan bahwa manajer dan auditor spesialisasi memiliki kemampuan dalam menemukan faktor yg menyebabkan terjadinya kesalahan ketika diberikan tugas untuk mengaudit yang sesuai dengan keahlian atau spesialisasi mereka. Auditor spesialisasi memiliki pengetahuan spesifik pada industri tertentu yang lebih superior dibandingkan dengan auditor non-spesialisasi, sehingga mampu mendeteksi apabila terjadi salah saji material pada laporan keuangan dengan lebih baik dan auditor spesialisasi industri dapat mengurangi terjadinya manajemen laba (Krishnan, 2003) sehingga mampu menciptakan proses audit yang efektif, serta menghasilkan kualitas audit yang lebih baik (Dunn & Mayhew, 2004). Penelitian oleh Habib & Bhuiyan (2011) menjadi pertimbangan dasar adanya pengaruh yang negatif *audit tenure* pada *audit delay* dapat diperkuat dengan adanya auditor spesialisasi industri yang melakukan pengauditan atas laporan keuangan perusahaan tersebut. Berdasarkan uraian diatas pengaruh antara spesialisasi auditor dengan *audit delay* sehingga hipotesisnya adalah:

Ha₃: Spesialisasi auditor berpengaruh negatif pada *audit delay*.

Simunic & Stein (dalam Kwon *et al.*, 2007) berpendapat KAP/auditor spesialisasi industri akan berinvestasi pada teknologi, personil, fasilitas fisik, dan sistem kendali organisasi yang akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan. Auditor spesialisasi melakukan pengembangan pada pengetahuan spesifik dalam suatu industri tertentu, yang memberikan ekspektasi bahwa auditor yang berpredikat spesialisasi industri mampu menyelesaikan audit yang lebih cepat dari auditor non-spesialisasi (Habib & Bhuiyan, 2011).

Penelitian Habib dan Bhuiyan, menunjukkan perusahaan – perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialisasi menghasilkan *audit delay* yang lebih pendek, yaitu menyelesaikan audit lebih cepat lima hari dibandingkan perusahaan yang diaudit oleh auditor non-spesialisasi industri. Rustiarini dan Sugiarti (2013) menemukan hasil bahwa auditor spesialisasi dipandang mampu menurunkan *audit delay* perusahaan klien, karena memiliki keahlian dan mempercepat auditor dalam menyelesaikan tugas auditnya, sehingga menghindari ketidaktepatan waktu pelaporan laporan keuangan.

Pemahaman dan keahlian yang dimiliki oleh auditor spesialisasi mengindikasikan adanya pengaruh pada *audit tenure* dan *audit delay* (Habib & Bhuiyan, 2011). Semakin panjang *tenure* auditor, maka pemahaman atas bisnis klien semakin tinggi, sehingga menciptakan efisiensi audit dan menjadikan *audit delay* semakin pendek. Hal ini akan lebih mendukung, apabila perusahaan tersebut menjadi klien dari auditor spesialisasi.

Berdasarkan penelitian terdahulu dan uraian diatas penelitian ini mengajukan hipotesis atas spesialisasi auditor mampu memoderasi (memperkuat) pengaruh *tenure audit* pada *audit delay* sebagai berikut:

Ha₄: Spesialisasi auditor memperkuat pengaruh negatif *audit tenure* pada *audit delay*.

Pergantian auditor yang telah diatur dalam peraturan Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Peraturan yang memberikan batasan masa hubungan kontrak antara auditor dengan perusahaan sebagai klien. Penelitian yang telah dilakukan mengenai pergantian auditor banyak menghasilkan hubungan yang positif antara pergantian auditor dengan *audit delay*. Rustiarini dan Sugiarti (2013) menjelaskan hubungan positif ini disebabkan bahwa perusahaan belum dapat menentukan auditor baru sebagai auditor pengganti yang berkompeten dibidangnya sesuai dengan kebutuhan perusahaan sehingga proses penyelesaian audit atas laporan keuangan belum bisa dilaksanakan dengan tepat waktu. Sejalan dengan penelitian Angga dan Sukirman (2014) perusahaan yang mengganti auditornya dengan auditor yang baru akan membuat auditor yang baru memahami lingkungan bisnis kliennya dari awal dan dituntut untuk berkomunikasi dengan auditor sebelumnya, sehingga membutuhkan waktu sampai akhirnya melaksanakan audit atas laporan keuangan dilaksanakan.

Seorang auditor spesialisasi mengembangkan pengetahuan spesifik pada industri tertentu, yang menimbulkan ekspektasi bahwa auditor spesialisasi industri mampu menyelesaikan audit yang lebih cepat dari auditor yang bukan auditor spesialisasi (Habib & Bhuiyan, 2011). Sehingga penelitian ini mengajukan

hipotesis atas spesialisasi auditor mampu memoderasi (memperlemah) pengaruh pergantian auditor pada *audit delay* sebagai berikut:

Ha5: Spesialisasi auditor memperlemah pengaruh positif pergantian auditor pada *audit delay*

METODE PENELITIAN

Penelitian dilakukan pada perusahaan yang terdaftar sebagai perusahaan manufaktur yang *listed* di Bursa Efek Indonesia periode tahun 2009-2014 dan telah memublikasikan data laporan keuangan auditan melalui situs www.idx.co.id. Data yang diambil terdiri dari laporan auditor independen yang merupakan data kualitatif dan laporan keuangan perusahaan yang merupakan data kuantitatif.

Populasi penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2009-2014. Jumlah tahun yang digunakan pada penelitian ini didasari pada peraturan PMK No 17 Tahun 2008, mengenai masa perikatan KAP maksimal 6 tahun. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Hasil eliminasi penentuan sampel atas kriteria yang telah ditentukan, maka sampel yang diperoleh adalah sebagai berikut:

Tabel 1.
Hasil Pemilihan Sampel

Kriteria	Jumlah Sampel
Perusahaan manufaktur yang <i>listed</i> di Bursa Efek Indonesia (BEI) secara berturut – turut untuk periode 2009 – 2014.	141
Perusahaan manufaktur yang tidak lengkap menerbitkan laporan keuangan dan laporan auditan berturut-turut untuk periode 2009 – 2014	(55)
Perusahaan manufaktur yang IPO setelah tahun 2009	(18)
Perusahaan manufaktur yang <i>delisting</i> pada periode 2009-2014	(9)
Perusahaan manufaktur yang periode akhir tahun tidak pada 31 Desember	(2)
	57
Jumlah Sampel : (57 perusahaan x 6 tahun)	342

Sumber: Data diolah (2015)

Penelitian ini menggunakan uji *Moderating Regression Analysis (MRA)*. *Moderated Regression Analysis (MRA)* yang merupakan aplikasi khusus regresi berganda linear dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi

Persamaan regresi yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

$$Y = \alpha_1 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \mu_i \dots \dots \dots (1)$$

$$Y = \alpha_2 + \beta_1 X_1 + \beta_4 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_5 X_2 + \beta_6 X_1 * X_3 + \beta_7 X_2 * X_3 + \mu_i \dots \dots \dots (2)$$

Keterangan :

Y= *Audit delay*

X₁= *Audit tenure*

X₂= *Pergantian Auditor*

X₃= *Spesialisasi Auditor*

α = *Konstanta*

μ = *Standar Erro*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji statistik deskriptif ditunjukkan pada Tabel 2 yang menggambarkan deskripsi sampel penelitian.

Tabel 2.
Hasil Statistik Deskriptif

	N	Min	Max	Mean	Std.Deviation
TEN_KAP	342	1,00	6,00	2,9240	1,66913
CHANGE	342	,00	1,00	,1140	,31832
SPEC	342	,00	1,00	,5380	,49928
AUDY	342	71,00	80,00	76,3947	2,57652
Valid N	342				

Sumber: Data diolah (2015)

Hasil uji statistik deskriptif pada tabel 2 menunjukkan bahwa perusahaan manufaktur di Indonesia mempunyai rentang penyelesaian audit yang relatif panjang, yaitu antara 71 hari hingga 80 hari. Secara keseluruhan penyelesaian audit pada perusahaan manufaktur dilakukan rata – rata selama 77 hari. Hal ini menunjukkan rata – rata perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI, melaporkan

atau mempublikasikan laporan keuangan auditan tidak melewati batas waktu yang telah ditentukan oleh aturan Bapepam Nomor X.K.2 yaitu maksimal 90 hari setelah berakhirnya tahun laporan keuangan akhir tahun 31 Desember.

Dilihat dari lamanya waktu perikatan perusahaan sebagai klien dari sebuah KAP, berdasarkan dengan peraturan PMK No 17 Tahun 2008, pasal 3 ayat 1 dengan minimal 1 tahun perikatan dan maksimal selama 6 tahun. Perusahaan manufaktur yang menjadi sampel penelitian, rata-rata melakukan perikatan dengan sebuah KAP selama 3 tahun. Lamanya perikatan sebuah perusahaan dengan kantor KAP mampu meningkatkan pemahaman KAP mengenai karakteristik perusahaan. Nilai rata-rata untuk variabel pergantian auditor pada perusahaan manufaktur yang menjadi sampel penelitian yaitu sebesar 0,11 dengan nilai minimum 0 dan maksimum adalah 1, dapat disimpulkan perusahaan manufaktur yang dijadikan sebagai sampel tidak melakukan pergantian auditor pada periode tahun dilakukan penelitian yaitu tahun 2009-2014.

Variabel spesialisasi auditor memiliki nilai minimum 0, yaitu sampel tidak diaudit oleh KAP spesialisasi, dan nilai maksimum 1 bahwa perusahaan diaudit oleh KAP spesialisasi. Perusahaan manufaktur yang menjadi sampel diaudit oleh KAP spesialisasi pada masing-masing sub sektor yang terdapat pada sektor manufaktur sebanyak 53%, atau setengah dari jumlah sampel menggunakan KAP spesialisasi dalam mengaudit laporan keuangan perusahaan mereka.

Uji normalitas dilakukan dalam penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi yang dibuat berdistribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi residual yang normal atau mendekati

normal. Hasil pengujian normalitas penelitian dapat dilihat pada Tabel. 3 sebagai berikut:

Tabel 3.
Uji Normalitas

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test			Unstandardized Residual
N			342
Normal Parameters	a,b	Mean	,000000
		Std. Deviation	,63136805
		Absolute	,187
		Positive	,187
		Negative	-,187
Kolmogorov- Smirnov Z			,456
Asymp. Sig (2-tailed)			,764

Sumber: Data diolah (2015)

Pengujian normalitas dilihat dari nilai Kolmogorov-Smirnov (K-S) adalah 0,456 dan nilai asymp.Sig (2-tailed) sebesar 0,764. Nilai tersebut menunjukkan bahwa secara statistik nilai Asymp.sig (2-tailed) lebih besar dari 0,05 yang berarti data terdistribusi secara normal.

Tabel 4.
Uji Multikolinearitas

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	TEN_KAP	,871	1,148
	CHANGE	,857	1,167
	SPEC	,950	1,051

Sumber: Data diolah (2015)

Hasil uji menunjukkan tidak terdapat multikolinearitas yang ditunjukkan pada Tabel 4 dimana nilai *tolerance* dari tenure KAP sebesar 0,871, pergantian auditor sebesar 0,857, dan spesialisasi auditor 0,950. Nilai VIF kurang dari 10 dimana nilai VIF dari tenure KAP sebesar 1,148, pergantian auditor sebesar 1,167, dan spesialisasi auditor sebesar 1,052.

Tabel 5.
Uji Heterokedastisitas

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficient	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,0568	,034		16,843	,000
	TEN_KAP	,040	,089	,243	,461	,663
	CHANGE	-,017	,046	-,020	-,374	,0709
	SPEC	-,219	,280	-,393	-7,781	,349

Sumber: Data diolah (2015)

Berdasarkan hasil uji tidak terdapat heterokedastisitas yang ditunjukkan pada Tabel 5, tingkat signifikansi berada di atas 0,05 dimana nilai Sig. tenure KAP sebesar 0,663, pergantian auditor sebesar 0,709 dan spesialisasi auditor sebesar 0,349.

Uji autokorelasi dilakukan untuk mendeteksi adanya korelasi antara data pada masa sebelumnya (t_{-1}) dengan data sesudahnya (t_1). Model uji yang baik adalah terbebas autokorelasi. Identifikasi adanya autokorelasi dalam model regresi pada penelitian ini dilakukan dengan melakukan pengujian terhadap nilai run test.

Tabel 6.
Uji Autokorelasi

	Unstandardized Residual
Test Value	-,00928
Cases < Test Value	166
Cases >= Test Value	176
Total Cases	342
Number of Runs	149
Z	-,477
Asymp. Sig. (2-tailed)	,132

Sumber: Data diolah (2015)

Hasil nilai sig sebesar 0,132 menunjukkan tingkat signifikansi di atas 0,05 maka antar residual tidak terdapat hubungan korelasi sehingga dapat dikatakan

bahwa residual adalah acak atau random (tidak terdapat autokorelasi) (Ghozali, 2011).

Tabel 7.
Hasil Moderated Regression Analysis

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficient	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	79,747	,048		1667,186	,000
TEN_KAP	-,733	,014	-,475	-51,207	,000
CHANGE	,980	,058	,121	16,919	,000
SPEC	-,111	,054	-,021	-2,205	,034
Interaksi X1.X3	-,736	,018	-,577	-40,196	,000
Interaksi X2.X3	-,261	,104	-,017	-2,511	,013

Sumber: Data diolah (2015)

Berdasarkan hasil pengujian *Moderated Regression Analysis* (MRA) pada tabel 7 Persamaan regresi yang dihasilkan melalui *moderated regresion analysis* (MRA) adalah sebagai berikut:

$$AUDY = 79,747 - 0,733 \text{ TEN_KAP} + 0,980 \text{ CHANGE} - 0,111 \text{ SPEC} - 0,736 \text{ Interaksi X1X3} - 0,261 \text{ Interaksi X2.X3} \dots\dots\dots(3)$$

Hipotesis pertama (H₁) Berdasarkan Tabel 7 diperoleh tingkat signifikansi t pada uji satu sisi adalah 0,000 lebih kecil dari $\alpha=0,05$ dan nilai koefisien regresi sebesar -0,733 hal ini mengindikasikan bahwa tenure KAP berpengaruh negatif pada audit delay sehingga hipotesis pertama dalam penelitian ini diterima.

Pengaruh *audit tenure* pada terjadinya *audit delay* dalam penelitian ini mengkonfirmasi hasil penelitian yang dilakukan Geiger & Raghunandan (2002) yang menemukan bahwa kegagalan audit terjadi pada tahun awal terjadinya perikatan antara auditor/KAP dengan perusahaan, dibandingkan dengan auditor/KAP yang memiliki *tenure* yang lebih panjang dengan perusahaan.

Adanya hubungan yang negatif antara audit *tenure* dengan audit *delay*, adalah dengan *tenure* audit yang lebih panjang, maka seorang auditor memiliki pengetahuan yang lebih mendalam mengenai karakteristik dan kegiatan perusahaan, sehingga pelaksanaan audit akan lebih efisien yang mengakibatkan *audit delay* yang lebih pendek. Terjadinya durasi waktu penyelesaian audit yang lebih panjang diakibatkan dibutuhkan waktu bagi auditor untuk dapat mempelajari pencatatan, kegiatan operasional, kondisi internal, serta kertas kerja periode lalu pada waktu awal perikatan (Ashton *et al.*, 1987).

Perikatan KAP dalam mengaudit laporan keuangan perusahaan diatur dalam Peraturan PMK No 17 Tahun 2008, mengenai pembatasan masa pemberian jasa oleh Akuntan Publik dan KAP. Penelitian ini mengindikasikan bahwa lama perikatan sebuah KAP mengaudit suatu perusahaan berturut-turut selama 6 tahun dapat memberikan pengetahuan serta pemahaman yang mendalam mengenai karakteristik perusahaan, dan mampu menghasilkan *audit delay* yang lebih pendek.

Pemahaman dan pengetahuan yang tinggi atas karakteristik perusahaan, mampu mengatasi terjadinya *audit delay* yang panjang (Rahayu, 2012). Pemahaman atas karakteristik perusahaan dapat dilakukan dengan adanya *audit tenure*. Pemahaman pada karakteristik perusahaan juga memudahkan auditor untuk merancang program audit yang efektif dan laporan keuangan yang berkualitas Crabtree (dalam Sylvia *et al.*, 2012).

Hipotesis kedua (H₂) pada Tabel 7 diperoleh variabel pergantian auditor sebesar 0,00 maka tingkat signifikansi t pada uji satu sisi adalah 0,000 lebih kecil

dari $\alpha=0,05$ dan nilai koefisien regresi sebesar 0,980 hal ini mengindikasikan bahwa pergantian auditor berpengaruh positif pada audit delay sehingga hipotesis kedua dalam penelitian ini diterima.

Pergantian auditor yang telah diatur dalam peraturan Surat Keputusan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Peraturan yang membatasi masa hubungan kontrak antara auditor dengan perusahaan sebagai klien. Penelitian yang telah dilakukan mengenai pergantian auditor banyak menghasilkan hubungan yang positif antara pergantian auditor dengan *audit delay*.

Penelitian ini memiliki hasil yang konsisten dengan penelitian yang dilakukan (Ahmad dan Ayoib,2008; Rustiarini dan Sugiarti 2013), membuktikan bahwa pergantian auditor berpengaruh positif pada *audit delay*. Auditor yang baru memerlukan waktu yang lebih dalam mengerjakan proses audit untuk mempelajari dan memahami dengan cara membandingkan perusahaan yang menjadi klien yang baru dengan klien yang sudah ada. Alasan lainnya yang ditemukan dalam penelitian tersebut menunjukkan bahwa perusahaan belum dapat memilih auditor pengganti yang berkompeten dibidangnya sesuai dengan kebutuhan perusahaan masing – masing sehingga proses penyelesaian audit atas laporan keuangan belum dapat diselesaikan dengan tepat waktu

Ketika tidak adanya pergantian auditor, maka proses audit dapat dilakukan dengan efektif dan dapat menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas, karena auditor telah banyak memiliki pemahaman dan pengetahuan atas bisnis klien (Sylvia *et al.*, 2012). Hasil penelitian ini memiliki hasil yang berbeda dengan

penelitian yang dilakukan Angga dan Sukirman (2014), bahwa pergantian auditor tidak berpengaruh pada audit delay, dengan alasan bahwa pergantian auditor dapat dilakukan sebelum tahun tutup buku, dan auditor baru mengatur waktu mereka untuk dapat memahami bisnis klien mereka.

Hipotesis (H₃) berdasarkan Tabel 7 diperoleh variabel spesialisasi auditor sebesar 0,034 maka tingkat signifikansi t pada uji satu sisi adalah 0,034 lebih kecil dari $\alpha=0,05$ dan nilai koefisien regresi sebesar -0,111 hal ini mengindikasikan bahwa spesialisasi auditor berpengaruh signifikan negatif pada audit delay sehingga hipotesis ketiga dalam penelitian ini diterima.

Auditor spesialisasi lebih baik dalam mendeteksi terjadinya kesalahan apabila diberikan tugas audit yang sesuai dengan spesialisasi mereka Owsoho (dalam Cliton dan Anis, 2014). Seorang auditor spesialisasi mempunyai pemahaman dan pengetahuan yang lebih mendalam atas sebuah industri dibandingkan dengan auditor non-spesialisasi, sehingga dapat mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan dengan lebih baik dan mampu menciptakan proses audit yang efektif, serta menghasilkan kualitas audit yang lebih baik (Dunn & Mayhew, 2004)

Hipotesis keempat (H₄) berdasarkan 7 diperoleh variabel pemoderasi spesialisasi auditor mempengaruhi hubungan antara tenure KAP dengan audit delay sebesar 0,00 maka tingkat signifikansi t pada uji satu sisi adalah 0,000 lebih kecil dari $\alpha=0,05$ dan nilai koefisien regresi sebesar -0,0736 hal ini menunjukkan bahwa spesialisasi auditor berpengaruh negatif dan dapat memoderasi hubungan tenure KAP dengan audit delay sehingga hipotesis ketiga dalam penelitian ini

diterima. Berdasarkan Tabel 7 juga dapat dilihat variabel moderasi spesialisasi auditor dapat memperkuat hubungan tenure KAP dengan audit delay.

Simunic & Stein (dalam Kwon *et al*, 2007) berpendapat KAP/auditor spesialisasi industri akan berinvestasi pada teknologi, personil, dan sistem kendali organisasi yang akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan.. Auditor spesialisasi berorientasi untuk mengembangkan dan meningkatkan pengetahuan yang lebih spesifik pada industri tertentu, yang memberikan ekspektasi bahwa auditor spesialisasi industri dapat menyelesaikan audit yang lebih cepat dari auditor yang bukan auditor spesialisasi (Habib & Bhuiyan, 2011).

Penelitian ini memiliki hasil yang konsisten dengan penelitian yang dilakukan Habib dan Bhuiyan, menunjukkan perusahaan – perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialisasi menghasilkan *audit delay* yang lebih pendek, yaitu menyelesaikan audit lima hari lebih cepat dibandingkan perusahaan yang diaudit oleh auditor non-spesialisasi industri. (Rustiarini dan Sugiarti,2013; Dewi, 2014) *audit tenure* yang dimoderasi oleh spesialisasi auditor memberikan *audit delay* lebih pendek dibandingkan dengan auditor non-spesialisasi, serta auditor spesialisasi dipandang mampu menurunkan *audit delay* perusahaan klien, karena memiliki keahlian dan mempercepat auditor dalam menyelesaikan tugas auditnya, sehingga menghindari ketidaktepatan waktu pelaporan laporan keuangan.

Hipotesis kelima (H₅) berdasarkan pengujian untuk variabel pemoderasi spesialisasi auditor mempengaruhi hubungan antara pergantian auditor dengan audit delay sebesar 0,013 lebih kecil dari $\alpha=0,05$ dan nilai koefisien regresi sebesar -0,261 hal ini menunjukkan bahwa spesialisasi auditor berpengaruh

negatif dan dapat memoderasi hubungan pergantian auditor dengan audit delay sehingga hipotesis kelima dalam penelitian ini diterima. Berdasarkan Tabel 7 juga dapat dilihat variabel moderasi spesialisasi auditor dapat memperlemah hubungan pergantian auditor dengan audit delay.

Terjadinya *audit delay* ketika dilakukan pergantian auditor ini banyak disebabkan seorang auditor harus memahami karakteristik perusahaan sebelum melakukan proses audit. Auditor spesialisasi mempunyai pengetahuan mengenai sebuah industri yang lebih mendalam dan superior dibandingkan dengan non-spesialisasi, sehingga mampu mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan dengan lebih baik dan mampu menciptakan proses audit yang efektif, serta menghasilkan kualitas audit yang lebih baik (Dunn & Mayhew, 2004).

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, disimpulkan bahwa pengujian parsial variabel independen yaitu *audit tenure* menghasilkan bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif signifikan pada *audit delay*. Adanya hubungan yang negatif antara *audit tenure* dengan *audit delay*, adalah dengan *tenure* audit yang lebih panjang, maka auditor akan memiliki pemahaman yang mendalam mengenai karakteristik dan kegiatan perusahaan, sehingga pelaksanaan audit akan lebih efisien yang mengakibatkan *audit delay* yang lebih pendek.

Berdasarkan analisis data pergantian auditor memiliki berpengaruh positif signifikan, bahwa apabila perusahaan melakukan pergantian auditor, maka *audit delay* yang dihasilkan semakin panjang, hal ini disebabkan diperlukannya auditor

baru untuk memahami terdahulu karakteristik perusahaan klien, yang dimana prosedur pada standar auditing tersebut akan membutuhkan waktu yang lebih banyak.

Berdasarkan analisis data, Spesialisai auditor berpengaruh negatif signifikan, kemudian sebagai variabel pemoderasi spesialisasi auditor mampu memoderasi hubungan variabel independen terhadap variabel dependen. *Audit tenure* yang dimoderasi oleh spesialisasi auditor mampu memperkuat hubungan terhadap terjadinya *audit delay*, sehingga *audit tenure* yang dilakukan oleh auditor yang spesialisasi, mampu menghasilkan *audit delay* yang lebih pendek, hal ini disebabkan pemahaman auditor yang mendalam terhadap karakteristik perusahaan klien. Berdasarkan hasil analisis data pengaruh pergantian auditor yang dimoderasi oleh spesialisasi auditor memiliki pengaruh negatif signifikan, yaitu mampu memperlemah pengaruh pergantian auditor pada *audit delay*, dengan adanya auditor spesialisasi, maka jarak *audit delay* dapat lebih singkat jika laporan keuangan tersebut diaudit oleh auditor spesialisasi.

Secara keseluruhan penelitian ini mendukung seluruh hipotesis penelitian yang telah dibangun pada awal penelitian. Variabel pemoderasi yaitu spesialisasi auditor berhasil menjadi variabel yang mampu memperlemah dan memperkuat variabel *audit tenure* dan pergantian auditor pada *audit delay*. Perusahaan dan auditor dapat mengikuti peraturan yang mengatur masa perikatan KAP pada perusaha, yang mana masa perikatan KAP selama 6 tahun berturut-turut, mampu meningkatkan pemahaman auditor untuk mengaudit perusahaan lebih efisien, dan menghasilkan *audit delay* yang lebih pendek. Penelitian selanjutnya diharapkan

dapat menguji lebih banyak sampel dengan menambahkan perusahaan dari sub sektor lainnya.

Pengujian selanjutnya diharapkan memperluas cakupan periode penelitian lebih dari 6 tahun, untuk membuktikan adakah perusahaan yang melanggar perikatan auditor dengan menggunakan auditor yang sama berturut-turut lebih dari 6 tahun. Penelitian selanjutnya dapat menambahkan variabel lainnya yang mampu dimoderasi oleh spesialisasi auditor pengaruh terhadap *audit delay*, atau membandingkan antara jenis industri perusahaan yang diteliti.

REFRENSI

- Ahmed Ayoib. 2008. Audit Delay of Listed Companies: A Case of Malaysia. *International Business Research Vol 1.No 4, 32-39*
- Alim Al Ayub Ahmed, M. H. 2012. Audit Report Lag : A Study of the Bangladeshi Listed Companies. *ASA University Review Vol 4 No.2 , 50-56.*
- Angga Brilliant,S. P, Sukirman. 2014. Opini Auditor, Laba atau Rugi Tahun Berjalan, Auditor Switching dalam Memprediksi Audit Delay. *Accounting Analysis Journal 3 Vol.2, 187-193.*
- Arezoo,A.C., Zakiah,M.M and Azam Jari. 2011. The Determinant Factor of Auditor Switch among Companies Listed on Tehran Stock Exchange. *International Research Journal of Finance amd Economics- Issue 80, 158-168*
- Ashton, R. H.,Willingham, P. R. and Elliot, R. K. 1987. An Epirical Analysis of Audit Delay. *Journal of Accounting Reserch Vol 25 No.2 Autumn , 275-292.*
- Carslaw, C. A. P. N., and Kaplan, S. E. 1991. An examination of audit delay: Further evidennce from New Zealand. *Accounting and Business Research, Winter, pp. 21-32.*
- Christina Dwi. 2007. Faktor – Faktor yang Berpengaruh Terhadap Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan. *Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi dan Keuangan Publik Vol 2 No.1. 27-42*

- Clinton, M. P., Anis, C., 2014. Pengaruh *Tenure*, Ukuran KAP, dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting Vol. 3 No.3*, 1-12.
- Dewi Sandira.G.P. 2014. Pengaruh Kualitas Audit dan *Tenure* Audit Terhadap Audit Report Lag (ARL) dengan Spesialisasi Auditor Industri Sebagai Variabel Pemoderasi. *Skripsi Universitas Diponegoro 2014*
- Dunn, K.A. and Mayhew, B.W. (2004) Audit Industry Specialisation and Client Disclosure Quality, *Review of Accounting Studies*, 9, 35-58.
- Estrini Dwi. 2013. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Audit Delay.*Skripsi Sarjana Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang.*
- Ettredge, M., V. J. Richardson, and S. Scholz. 2002. Dissemination of information for investors at corporate Web sites. *Journal of Accounting and Public Policy* 21, 357-369.
- Geiger, M.A. and Raghunandan, K. 2002. Auditor Tenure and Reporting Failures.*Auditing : A Journal of Practice and Theory* 21. 67-78
- Ghozali, Imam. 2011 “*Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program IBM SPSS 19*”. Edisi kelima, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Giri, Efram. Ferdian. 2010. Pengaruh *Tenure* Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit Kasus Rotasi Wajib. *Simposium Nasional Akuntansi SNA XIII* .
- Habib, Ahsan &Md. Borhan Uddin Bhuiyan. 2011. Audit Firm Industry Specialization and Audit Report Lag. *Journal of Internasional Accounting, Auditing, and Taxation Vol.20* , 32-44.
- Kartika, Andi. 2009. Faktor - Faktor yang Mempengaruhi Audit Delay di Indonesia (Studi Empiris Pada Perusahaan LQ 45 Yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta). *Jurnal Bisnis dan Ekonomi (JBE)* , 1-17.
- Kartika. 2005. Pengaruh Ketidaktepatan Waktu Penyampaian Laporan Keuangan dan Spesialisasi Industri Auditor Terhadap Earning Respons Coefficient. *Skripsi Univesitas Katolik Soegijapranata- Semarang.*
- Krishnan G. 2003. Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. *Accounting Horizons*, Supplement, 1–16.

- Meylisa Januar Iskandar, E. T. 2010. Faktor - Faktor yang Mempengaruhi Audit Report Lag pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indoensia. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi* , 175 - 186.
- Mohammad Reza Pourali, M. J. 2013. Investigation of Effective Factor in Audit Delay: Evidence from Tehran Stock Exchange (TSE). *Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology* , 405-410.
- Myers, J.N., Myers, L.A., & Omer, C.T. 2003. Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings : A case for mandatory auditor rotation. *The Accounting Review* 78 (3). 779-799
- Novice Lianto, B. H. 2010. Faktor - Faktor yang Berpengaruh Terhadap Audit Reput Lag. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi Vol 12 No 2* , 97-106.
- Owusu-Ansah, S. 2000. Timeliness of Corporate Financial Reporting in Emerging Capital Market Empirical Evidence From the Zimbabwe Stock Exchange. *Accounting and Business Research, Vol 30, pp 241-245*
- Owusu-Ansah, S. L. 2006. Timeliness of Corporate Annual Financial Reporting in Greece. *European Accounting Review Vol. 15 No.2* , 273-287.
- Rachamati, S. 2008. Pengaruh Faktor Internal dan Eksternal Perusahaan Terhadap Audit Delay dan Timeliness. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol 10 No 1* , 1-10.
- Rahayu Karina. 2012. Pengaruh *Tenure Audit* terhadap *Audit Report Lag* dengan Spesialisasi Industri Auditor sebagai Variabel Pemoderasi : Studi Pada Bank Umum Konvensional di Indonesia Tahun 2008 – 2010. *Skripsi Universitas Indonesia - Jakarta*
- Rustiarini, Sugiarti. 2013. Pengaruh Karakteristik Auditor, Opini Auditor, Audit Tenure, Pergantian Auditor Pada Audit Delay. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika Vol 2 No 2* , 657-675.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta
- Sylvia Siregar, Fitriany Amarullah, and Arie Wibowo. 2012. Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality : The Case of Indonesia. *Asian Journal of Business and Accounting*, 55-74
- Wuchun Chi, Huichi Huang. 2010. Discretionary Accruals, Audit-Firm Tenure and Auditor Tenure : An Empirical in Taiwan. *Department of Accounting National Chengchi University- Taipe*