

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Laporan Keuangan

Laporan keuangan adalah laporan pertanggung jawaban manajer atas pengelolaan perusahaan kepada pihak-pihak luar perusahaan (Wahyudiono, 2014), laporan perusahaan pada umumnya berisi informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas perusahaan yang nantinya akan dipakai oleh pihak-pihak eksternal untuk mengambil suatu keputusan, laporan keuangan juga menjadi hasil pertanggung jawaban majemen dalam mengelola sumber daya yang ada di perusahaan.

Menurut SAK tahun 2013 penyajian komponen laporan keuangan yang lengkap terdiri dari:

- a. Laporan posisi keuangan pada akhir periode
- b. Laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif selama periode
- c. Laporan perubahan ekuitas selama periode
- d. Laporan arus kas selama periode

Dalam pelaporan laporan keuangan harus diperhatikan karakteristik laporan keuangan, sehingga saat disajikan laporan keuangan ke publik, nantinya informasi

dari laporan keuangan harus memenuhi karakteristik dari laporan keuangan itu sendiri. Karakteristik laporan keuangan (IAI, 2002) adalah sebagai berikut :

- a. Dapat dipahami: informasi yang berkualitas adalah informasi yang dapat dipahami oleh pembacanya. Laporan keuangan juga harus disajikan dengan baik dan benar sehingga dapat dipahami oleh pemakai informasi tersebut.
- b. Relevan: informasi dikatakan relevan apabila dapat mempengaruhi pengambilan keputusan ekonomi pemakai. Laporan keuangan yang relevan dapat digunakan untuk mengevaluasi kinerja masa lalu, masa kini, dan memprediksi masa depan.
- c. Keandalan: sebuah informasi dapat dikatakan andal apabila dalam informasi tersebut bebas dari pengertian menyesatkan, kesalahan material, dan penyajiannya secara jujur (faithfull representation). Jika informasi yang disampaikan tidak andal maka akan menyesatkan pemakai informasi. Keandalan informasi dipengaruhi oleh:
 1. Penyajian jujur Informasi yang disampaikan harus menggambarkan keadaan dengan jujur, transaksi dan peristiwa yang terjadi harus disajikan dengan wajar.
 2. Substansi mengungguli bentuk Jika informasi yang disajikan dimaksudkan untuk jujur, maka peristiwa dan transaksi yang terjadi perlu dicatat dan disajikan sesuai dengan realitas dan substansi.
 3. Netralitas Informasi yang disajikan tidak boleh menguntungkan dan memihak beberapa pihak saja, tetapi harus disajikan untuk kepentingan umum secara luas.
 4. Pertimbangan sehat Informasi yang disajikan harus seimbang, tidak ada akun yang dinyatakan terlalu tinggi juga terlalu rendah.
 5. Kelengkapan Informasi dalam laporan keuangan harus lengkap dalam batasan materialitas dan biaya. Kesengajaan untuk tidak mengungkapkan dapat mengakibatkan informasi yang tidak benar dan menyesatkan para pemakai informasi.

d. Dapat dibandingkan: pemakai informasi laporan keuangan harus dapat membandingkan laporan keuangan perusahaan antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan (trend) posisi dan kinerja keuangan perusahaan, maka dari itu pengukuran dan penyajian harus dilakukan secara konsisten.

Laporan keuangan yang baik adalah laporan keuangan yang memenuhi standar penyajian komponen dan karakteristik laporan keuangan. Jika dalam proses pelaporan keuangan terdapat audit report lag maka akan mempengaruhi relevansi dari laporan keuangan itu sendiri.

2.1.2. Audit dan Standar Auditing

2.1.2.1. Pengertian Audit

Arens, Beasley dan Elder (2016) mendefinisikan audit sebagai berikut :
“Auditing is accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person.” Sedangkan Hery (2019) mendefinisikan audit sebagai proses sistematis yang digunakan untuk mendapatkan dan menilai bukti audit yang berkaitan dengan laporan keuangan historis, dalam rangka menentukan tingkat kepatuhan dan memberikan informasi kepada pihak yang terkait (Hery, 2019).

Menurut Agoes (2014) Audit adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang

telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Menurut Haryono Jusup (2014), audit adalah suatu proses sistematis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian - kejadian ekonomi secara objektif untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Dari beberapa pengertian tersebut maka dapat disimpulkan bahwa auditing adalah proses pengumpulan serta pengevaluasian bahan bukti yang dilakukan oleh orang yang berkompoten dan independen mengenai suatu entitas ekonomi untuk disesuaikan dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan dan akan menyampaikan hasilnya kepada orang-orang yang berkepentingan.

2.1.2.2. Standar Auditing

Standar adalah kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut (Sukrisno Agoes, 2017). Triharyono (2016) merangkum Standar auditing menurut International Standards on Auditing sebagai berikut:

a. Prinsip Umum dan Tanggung Jawab

1. SA 200 : Tujuan keseluruhan auditor independen dan pelaksanaan audit berdasarkan standar audit. Tujuan audit adalah untuk meningkatkan keyakinan

pengguna laporan keuangan yang dituju. Hal itu dicapai melalui pernyataan suatu opini oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

2. SA 210 : Persetujuan atas ketentuan perikatan audit. Tujuan auditor dalam menerima atau melanjutkan penugasan audit hanya jika dasar untuk melaksanakan penugasan sudah disetujui dengan: menegaskan adanya pemahaman yang sama antara auditor dan manajemen, jika perlu dengan TCWG (*Those Charge With Government*) mengenai syarat-syarat menugaskan audit; dan memastikan bahwa prasyarat untuk suatu audit memang ada.
3. SA 230 : Dokumentasi audit. Auditor wajib membuat dokumentasi audit yang cukup, yang memungkinkan auditor berpengalaman, yang tidak mempunyai hubungan sebelumnya dengan audit tersebut, memahami: sifat, waktu dan luasnya prosedur audit yang dilaksanakan sesuai dengan ISA dan ketentuan perundang-undangan terkait serta hasil dari prosedur audit yang dilaksanakan, dan bukti audit yang diperoleh.
4. SA 240 : Tanggung jawab auditor terkait dengan kecurangan dalam suatu audit atas laporan keuangan. Tanggung jawab utama untuk pencegahan dan pendeteksian kecurangan berada pada dua pihak yaitu yang bertanggungjawab atas tata kelola entitas dan manajemen. Merupakan hal penting bahwa manajemen dengan pengawasan oleh pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola, menekankan pencegahan kecurangan yang dapat mengurangi peluang terjadinya

kecurangan dan pencengahan kecurangan yang dapat membujuk individu-individu agar tidak melakukan kecurangan karena kemungkinan akan terdeteksi dan terkena hukuman.

5. SA 250 : Pertimbangan atas peraturan perundang-undangan dalam audit atas laporan keuangan. Ketentuan dalam Standard Audit (SA 250) dirancang untuk membantu auditor dalam mengidentifikasi kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan yang disebabkan oleh ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Namun, auditor tidak bertanggungjawab untuk mencegah dan tidak mendeteksi ketidakpatuhan terhadap semua peraturan perundang-undangan.
6. SA 260: Komunikasi dengan pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola. Auditor wajib berkomunikasi dengan TCWG (*Those Charge With Government*) mengenai tanggung jawab auditor berkenaan dengan audit atas laporan keuangan, termasuk (bahwa): auditor bertanggung jawab untuk merumuskan dan memberikan opini atas laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen dibawah pengawasan TCWG. Audit atas laporan keuangan tidaklah mebebaskan manajemen atau TCWG dari tanggung jawab mereka (SA 260.A9-A10).
7. SA 265 : Pengomunikasian defisiensi dalam pengendalian internal kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Auditor wajib mengkomunikasikan secara tertulis kepada TCWG tentang kelemahan signifikan dalam pengendalian intern yang ditemukan selama audit secara tepat waktu (SA 265.A12-A18, A27).

b. Penilaian Risiko dan Respon Terhadap Risiko yang Telah Dinilai

1. SA 300 : Perencanaan suatu audit atas laporan keuangan. Perencanaan suatu audit mencakup penetapan strategi audit secara keseluruhan untuk perikatan (penugasan) audit dan pengembangan rencana audit.
2. SA 315 : Pengidentifikasian dan penilaian risiko kesalahan penyajian material melalui pemahaman entitas dan lingkungannya. Dalam standar ini, menegaskan bahwa auditor harus memperoleh suatu pemahaman tentang apakah entitas memiliki suatu proses untuk : mengidentifikasi risiko bisnis yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan, mengestimasi signifikansi risiko, menentukan kemungkinan terjadinya risiko tersebut, dan memutuskan tindakan untuk menangani risiko. Proses penilaian risiko entitas membentuk suatu basis bagi manajemen untuk menentukan bagaimana risiko dikelola, ketepatan atas kesesuaian proses penilaian risiko entitas dengan kondisinya ditentukan oleh pertimbangan auditor.
3. SA 320 : Materialitas dalam tahap perencanaan dan pelaksanaan audit. materialitas dan risiko audit perlu dipertimbangkan sepanjang pelaksanaan audit khususnya pada saat : mengidentifikasi dan menilai kesalahan penyajian material, menentukan sifat, saat, dan luas prosedur audit selanjutnya, dan mengevaluasi dampak laporan keuangan dan dalam merumuskan opini dalam laporan auditor.
4. SA 330 : Respon auditor terhadap risiko yang telah dinilai. Jika auditor sudah menentukan bahwa salah saji material yang dinilai pada tingkat asersi merupakan

risiko signifikan, auditor wajib melaksanakan prosedur substantif yang khusus menanggapi risiko tersebut. Dalam hal pendekatan terhadap risiko signifikan itu hanya terdiri dari prosedur substantif, prosedur wajib rincian (SA 330.21). Jika prosedur substantif dilaksanakan pada suatu tanggal iinterim, auditor wajib meliputi periode sisanya dengan melaksanakan (SA 330.22) : prosedur substantif yang dikombinasikan dengan uji pengendalian untuk periode sisa, atau prosedur substantif selanjutnya saja yang memberikan dasar yang layak untuk memperluas kesimpulan dari tanggal interim ke akhir tahu, jika auditor menentukan bahwa itu sudah cukup.

5. SA 402 : Pertimbangan audit terkait dengan entitas yang menggunakan suatu organisasi jasa. Menetapkan tujuan auditor berkenaan dengan audit laporan keuangan entitas pengguna organisasi pemberi jasa sebagai berikut (SA 402.7) : memperoleh pemahaman yang cukup mengenai sifat dan pentingnya jasa-jasa yang diberikan organisasi pemberi jasa dan dampaknya terhadap pengendalian intern entitas yang relevan bagi audit untuk mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji yang material, merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tanggap terhadap risiko-risiko tersebut.
6. SA 450 : Pengevaluasian atas kesalahan penyajian yang diidentifikasi selama audit. Tujuan auditor ialah mengevaluasi : dampak salah saji yang ditemukan terhadap audit dan dampak salah saji yang tidak dikoreksi (jika ada) terhadap laporan keuangan.

c. Bukti Audit

1. SA 500 : Bukti audit. auditor harus merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat (SA 500.6). Bukti audit yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan (SA 500).
2. SA 501 : Bukti audit – pertimbangan spesifik atas unsur pilihan. Menetapkan tujuan auditor ialah untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat mengenai (SA 501.3): adanya (existence) dan kondisi persediaan, lengkapnya informasi mengenai litigasi dan tuntutan hukum terhadap entitas, penyajian dan pengungkapan informasi segmen sesuai dengan kerangka pelapora keuangan yang berlaku.
3. SA 505 : Konfirmasi eksternal. Tujuan auditor dalam menggunakan prosedur konfirmasi eksternal , ialah merancang dan melaksanakan prosedur untuk memperoleh bukti audit yang relevan dan andal (SA 505.7). Jika auditor menyimpulkan bahwa jawaban konfirmasi tidak andal atau tidak dapat dipercaya maka auditor wajib mengevaluasi implikasinya terhadap penilaian risiko yang dilakukn auditor megenai salah saji material termasuk risiko adanya kecuranga (fraud), dan terhadap sifat, waktu, dan luasnya proseudr audit lainnya (SA 505.11). Auditor wajib mengevaluasi apakah hasil dari prosedur konfirmasi

eksternal memberikan bukti audit yang relevan dan andal, atau apakah bukti audit tambahan diperlukan (SA 505.16).

4. SA 510 : Perikatan audit tahun pertama – saldo awal. Penugasan audit pertama bukanlah baru untuk praktisi di Indonesia. Standard audit 510 menegaskan kewajiban-kewajiban auditor dan memberikan petunjuk pelaksanaannya. Petunjuk pelaksanaan yang diberikan adalah (SA 510): membaca laporan keuangan terakhir dan laporan auditor terdahulu, melihat apakah saldo penutupan dari periode yang lalu telah dipindahkan ke periode ini dengan benar, dan mencerminkan penggunaan kebijakan akuntansi yang tepat, mereview kertas kerja auditor terdahulu, melaksanakan prosedur audit dalam periode ini untuk memperoleh bukti tentang saldo pembukuan (ini penting jika laporan keuangan yang lalu tidak diaudit).
5. SA 520 : Prosedur analitis. Prosedur analitis didefinisikan sebagai pengevaluasian terhadap informasi keuangan yang dilakukannya melalui analisis hubungan antara data keuangan dan data non keuangan. Prosedur analitis juga mencakup investigasi sebagaimana yang diperlukan atas fluktuasi atau hubungan teridentifikasi yang tidak konsisten dengan informasi relevan lain, atau yang berbeda dari nilai yang diharapkan dalam jumlah yang signifikan (SA 520.4).
6. SA 530 : Sampling audit. Sampling audit sebagai penerapan prosedur audit terhadap kurang dari 100% unsur dalam suatu populasi audit yang relevan sedemikian rupa sehingga semua unit sampling memiliki peluang yang sama

untuk dipilih dalam memberikan basis memadai bagi auditor untuk menarik kesimpulan tentang populasi secara keseluruhan (SA 530.5)

7. SA 540 : Audit atas estimasi akuntansi, termasuk estimasi akuntansi nilai wajar, dan pengungkapan yang bersangkutan. Makna yang digunakan dalam standar audit sehubungan dengan estimasi akuntansi memberikan istilah-istilah berikut (SA 540.7): estimasi akuntansi, auditor's point estimate atau auditor's range, estimation uncertainty, management bias, management's point estimate, dan outcome of an accounting estimate.
8. SA 550 : Pihak berelasi. Dalam mendefinisikan istilah ini ISA (International Standards on Auditing) mengembalikannya kepada kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Namun, jika kerangka pelaporan keuangan yang berlaku tidak mengaturnya (menyebutnya secara sambil lalu, dan sangat minim) maka ISA memaknakan pihak berelasi (related-party) sebagai (ISA 550.10): seseorang atau suatu entitas yang dipengaruhi secara langsung atau tidak langsung melalui satu atau lebih perantara terhadap entitas pelapor, suatu entitas yang dikendalikan atau dipengaruhi secara langsung atau tidak langsung melalui satu atau lebih perantara, dan entitas lain yang bersama entitas pelapor berada dibawah pengendalian bersama.
9. SA 560 : Peristiwa kemudian. Auditor wajib melaksanakan prosedur audit untuk mencakup periode antara tanggal laporan keuangan sampai tanggal laporan auditor (atau tanggal yang sedekat mungkin dengan tanggal laporan auditor),

auditor wajib memperhitungkan penilaian risiko dalam menentukan sifat dan luasnya prosedur audit.

10. SA 570 : Kelangsungan usaha. Ketika melaksanakan prosedur penilaian risiko sesuai (SA 315) auditor wajib mempertimbangkan apakah ada peristiwa atau kondisi yang mungkin menimbulkan keraguan mengenai kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya sebagai usaha yang berkesinambungan. Dalam melakukan hal itu, auditor harus menentukan apakah manajemen sudah melaksanakan penilaian pendahuluan tentang kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya sebagai usaha yang berkesinambungan (SA 570.10).

11. SA 580 : Representasi tertulis. Representasi tertulis harus dalam bentuk surat representasi yang dialamatkan kepada auditor. Jika ketentuan perundangundangan mewajibkan manajemen membuat representasi tertulis kepada publik (written public statement) tentang tanggung jawabnya, dan auditor memastikan bahwa pernyataan tersebut memberikan sebagian atau seluruh representasi yang diharuskan (SA 580.15). Salah satu tanggung jawab manajemen ketika ia menandatangani surat periakta (engagement letter) ialah yang mengkonfirmasi ekspektasi auditor untuk menerima informasi tertulis (written information) mengenai representasi yang dibuatnya sehubungan dengan perikatan audit.

d. Penggunaan Pekerjaan Pihak Lain

1. SA 600 : Pertimbangan khusus – audit atas laporan keuangan grup (termasuk pekerjaan auditor komponen). Dalam ISA 600 tidak relevan dengan entitas kecil

dan menengah (yang menjadi sasaran audit). Standar ini membahas audit atas laporan keuangan kelompok perusahaan (group financial statement) yang melibatkan beberapa Kantor Akuntan Publik (KAP).

2. SA 610 : Penggunaan pekerjaan auditor internal. Penggunaan pekerjaan auditor internal untuk membantu organisasi dalam memelihara pengendalian intern. Namun, apakah pekerjaan auditor internal memadai untuk menentukan dampak yang direncanakan dari pekerjaan tersebut terhadap sifat, waktu dan luasnya prosedur Kantor Akuntan Publik, serta melaksanakan prosedur audit atas pekerjaan auditor internal untuk mengevaluasi kelayakan pekerjaan auditor internal untuk digunakan Kantor Akuntan Publik (SA 610).
3. SA 620 : Penggunaan pekerjaan pakar auditor. Dalam istilah “tenaga ahli auditor” (SA 620.6) mendefinisikan seseorang atau suatu organisasi yang memiliki keahlian (expertise) dalam suatu bidang diluar accounting atau auditing, yang pekerjaan dalam bidang tersebut digunakan auditor atau KAP untuk membantunya memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Seorang pakar auditor (auditor’s expert) bisa berasal dari KAP tersebut (atau jaringan), disebut auditor internal expert (auditor eksternal expert) yang berasal dari luar.

Menurut Wiguna (2012) dibutuhkan waktu bagi auditor untuk untuk memenuhi standar auditing yang ada di dalam sebuah pekerjaan audit. Hal ini berdampak terhadap lamanya waktu penyelesaian audit jika auditor tidak memiliki kemampuan dan ketelitian, akan menimbulkan konsekuensi bagi auditor apabila tidak

dapat bertanggung jawab dan memenuhi standar yang ada dalam melaporkan laporan auditan secara tepat waktu. Apabila auditor dapat memenuhi tanggung jawab dan standar yang ada, maka laporan auditan akan dilaporkan kepada manajemen tepat waktu, sehingga publikasi laporan keuangan kepada pihak-pihak eksternal yang membutuhkan informasi tersebut dapat terlaksana tepat waktu.

2.1.3. *Audit Report Lag*

Perkembangan pasar modal di Indonesia yang semakin pesat ditandai dengan semakin banyaknya perusahaan yang menjual sahamnya di pasar modal dan peningkatan tersebut diikuti dengan semakin dibutuhkannya laporan keuangan sebagai sumber informasi bagi pasar dan investor dalam mengambil keputusan. Dengan semakin banyak perusahaan yang *go public* mengharuskan perusahaan untuk menyampaikan laporan keuangan secara cepat supaya informasi perusahaan relevan dan dapat digunakan sebagai sumber informasi bagi pengambilan keputusan.

Subekti dan Widiyanti (2004) maupun Halim (2000) menjelaskan bahwa *Audit Report Lag* (ARL) atau *Audit Delay* adalah rentang waktu penyelesaian audit laporan keuangan tahunan, yang diukur berdasarkan lamanya hari yang dibutuhkan untuk memperoleh laporan auditor independen atas audit laporan keuangan tahunan perusahaan, sejak tanggal tutup buku perusahaan yaitu 31 Desember sampai tanggal yang tertera pada laporan auditor independent. *Audit Report Lag* menunjukkan lamanya penyelesaian audit. Tujuan menyeluruh dari suatu audit laporan keuangan adalah menyatakan pendapat apakah laporan keuangan klien telah menyajikan secara

wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Penelitian Dyer & McHugh (1975) menyatakan bahwa *Audit Report Lag* merupakan jumlah hari dari akhir tahun tutup buku perusahaan sampai dengan tanggal disampaikannya laporan keuangan auditan kepada publik. Semakin lama *Audit Report Lag* maka semakin lama auditor menyelesaikan pekerjaan auditnya. Ringkasnya, *Audit Report Lag* adalah jangka waktu penyelesaian audit (Mulana, 2018). Oleh karena itu, auditor harus dapat mengestimasi waktu penyelesaian audit untuk dapat mempublikasikan secara tepat waktu. Dyer & McHugh (1975) membagi keterlambatan atau lag menjadi 3 kriteria:

1. Preliminary lag, yaitu interval antara berakhirnya tahun fiskal sampai dengan tanggal diterimanya laporan keuangan pendahulu oleh pasar modal.
2. Auditor's signature lag, yaitu interval antara berakhirnya tahun fiskal sampai dengan tanggal yang tercantum dalam laporan auditor.
3. Total lag, yaitu interval antara berakhirnya tahun fiskal sampai dengan tanggal diterimanya laporan keuangan tahunan publikasi oleh pasar modal.

Lennox (2002:7) mendefinisikan *Audit Report Lag* sebagai berikut: “*The audit lag is defined as the number of calendar days between financial year-ends and audit opinions. Research shows auditors give going-concern opinions more often when audit opinions are delayed*”. Menurut Lai dan Cheuk (2005) dalam Grace (2014:24), “*An audit report lag or audit delay is a period from a company's year-end date to the audit report date*”. Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa semakin lama waktu yang dibutuhkan auditor menyelesaikan proses audit, semakin lama pula *audit report lag*-nya.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka peneliti menggunakan pengertian Audit Report Lag dengan kriteria Auditor's signature lag yaitu jangka waktu atau jumlah hari yang dibutuhkan auditor untuk menyelesaikan laporan terhitung sejak tanggal tutup buku perusahaan yaitu 31 Desember sampai tanggal yang tertera pada laporan auditor independent. Laporan dikatakan terlambat jika penyampaiannya lebih dari 3 bulan sejak tanggal tutup buku.

2.1.4. Audit Tenure

Maulana (2018) mendefinisikan *Audit Tenure* sebagai jangka waktu atau lamanya seorang auditor eksternal atau Kantor Akuntan Publik (KAP) melakukan kontrak kerja sama dengan perusahaan untuk melaksanakan audit. *Audit Tenure* yang panjang, tentunya memberikan pemahaman kepada seorang auditor dalam melaksanakan audit, *Audit Tenure* yang panjang akan mendorong terciptanya pengetahuan bisnis bagi seorang auditor. Pengetahuan tersebut dapat digunakan dalam perancangan untuk merancang program audit yang efektif. *Audit Tenure* dari seorang auditor yang melaksanakan kontrak satu tahun dengan dua tahun tentunya berbeda, seorang auditor yang sudah melaksanakan kontrak kerja lebih dari satu tahun tentunya jauh lebih mengetahui apa saja hal yang dibutuhkan dalam melaksanakan audit, sehingga efisien dan dapat meminimalisir terjadinya keterlambatan pengungkapan laporan keuangan atau disebut *Audit Report Lag*.

Audit Tenure adalah lamanya hubungan auditor-klien diukur dengan jumlah tahun (Junaidi 2010). Pada bulan Juli 2003, Federasi Akuntan Internasional (IFAC)

mengeluarkan suatu dokumen *Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting*, dimana IFAC menganggap kekerabatan antara auditor dengan klien sebagai suatu ancaman bagi independensi auditor. Johnson et al., (2002) menjelaskan hal serupa bahwa *Audit Tenure* merupakan lamanya waktu dalam hubungan auditor dengan klien, hubungan tersebut dilihat dari lamanya tahun buku laporan keuangan yang diaudit oleh auditor tersebut.

Menurut Lee *et al.* (2009) dalam Mariani dan Latrini (2016), semakin meningkat tenure audit maka pemahaman auditor atas operasi, risiko bisnis, serta sistem akuntansi perusahaan akan turut meningkat sehingga menghasilkan proses audit yang lebih efisien. Sebaliknya jika auditor melakukan perikatan audit pada klien baru maka jangka waktu penyelesaian audit akan lebih panjang. Rita (2012) menyatakan bahwa *tenure* adalah durasi dari hubungan antara auditor dengan klien. *Audit tenure* adalah lamanya waktu seorang auditor bekerja dalam kontrak atau lamanya waktu auditor tersebut secara berturut-turut telah melakukan pekerjaan audit terhadap suatu perusahaan.

Dari uraian di atas, dapat ditarik benang merah bahwa *Audit Tenure* adalah lamanya kontrak kerjasama antara kantor akuntan public (auditor) dengan kliennya yang diukur dengan satuan tahun. Semakin lama tenurenya maka semakin cepat proses auditnya.

2.1.5. Ukuran Perusahaan (*Company Size*)

Ukuran perusahaan merupakan skala besar kecilnya perusahaan yang ditentukan dari ukuran nominal seperti jumlah kekayaan dan total penjualan perusahaan dalam satu periode akuntansi (Rahayu, 2010) dalam (Dura, 2017). Sedangkan Loebbeck (2005) mendefinisikan ukuran perusahaan sebagai suatu skala dimana besar kecil perusahaan dapat diklasifikasikan dengan berbagai cara antara lain dinyatakan dalam total aset, nilai pasar saham, dan lain-lain.

Menurut Suginam (2016), ukuran perusahaan dapat dinilai dari beberapa segi. Besar kecilnya ukuran perusahaan dapat didasarkan pada total nilai aktiva, total penjualan, kapitalisasi pasar, jumlah tenaga kerja dan sebagainya. Semakin besar nilai item-item tersebut maka semakin besar pula ukuran perusahaan itu. Semakin besar aktiva maka semakin banyak modal yang ditanam, semakin banyak penjualan maka semakin banyak perputaran uang dan semakin besar kapitalisasi pasar maka semakin besar pula ia dikenal dalam masyarakat.

Ukuran perusahaan dalam penelitian ini diartikan sebagai salah satu skala yang diklasifikasikan besar atau kecilnya suatu perusahaan yang ditentukan berdasarkan jumlah kekayaan atau *total asset* yang dimiliki oleh perusahaan sebagai proksi ukuran perusahaan. Ukuran perusahaan pada dasarnya terbagi menjadi tiga kategori, yaitu sebagai berikut:

- i. Perusahaan besar atau large firm: perusahaan yang memiliki kekayaan bersih lebih besar dari Rp 10 Milyar termasuk tanah dan bangunan. Memiliki penjualan lebih dari Rp 50 Milyar per tahun.

- ii. Perusahaan menengah atau *medium firm*: perusahaan yang memiliki kekayaan bersih Rp 1-10 Milyar termasuk tanah dan bangunan. Memiliki hasil penjualan lebih besar Rp 1 Milyar dan kurang dari Rp 50 Milyar per tahun.
- iii. Perusahaan kecil atau *small firm*: perusahaan yang memiliki kekayaan bersih paling banyak Rp 200 juta tidak termasuk tanah dan bangunan dan memiliki hasil penjualan minimal Rp 1 Milyar per tahun.

2.1.6. Kondisi Keuangan Perusahaan

Kondisi keuangan perusahaan adalah gambaran kondisi sehat atau tidak sehatnya perusahaan pada bidang keuangan selama periode penelitian yang diukur dengan menggunakan rasio-rasio keuangan dari laporan keuangan. Untuk mengetahui tingkat kesehatan keuangan perusahaan dengan menggunakan analisis rasio keuangan diantaranya rasio likuiditas, aktivitas, solvabilitas dan profitabilitas dapat dilakukan oleh berbagai pihak untuk berbagai macam kepentingan. Oleh sebab itu dalam pengambilan keputusan perusahaan antara likuiditas, aktivitas, solvabilitas, dan profitabilitas harus sama-sama diperhatikan.

Adbillah et al., (2019) menilai kondisi keuangan perusahaan sebagai probabilitas kebangkrutan yang diukur dengan menggunakan model Zmijewski (dalam Habib dan Bhuiyan, 2011). Model Zmijewski didasarkan pada beberapa rasio keuangan yaitu Return on Asset (ROA) yang dihitung dari net income / total asset, dan leverage financial yang dihitung dari total hutang/total asset, dan likuiditas

perusahaan yakni asset lancar/hutang lancar. Rumus model Zmijewski adalah sebagai berikut:

$$ZFC = - 4.336 - 4.513 (ROA) + 5,679 (FINL) + 0,004 (LIQ).$$

Kebangkrutan adalah kesulitan keuangan yang sangat parah sehingga perusahaan tidak mampu menjalankan operasi perusahaan dengan baik. Untuk mengetahui tanda-tanda awal kebangkrutan, Model Zmijewski memprediksi kondisi keuangan perusahaan dengan tingkat akurasi 94,9%. Menurut Grice dan Dugan (2003: 80) “model probit merupakan salah satu alternatif analisis regresi yang menggunakan distribusi probabilitas normal kumulatif”. Analisis probit Zmijewski menggunakan rasio keuangan yang mengukur kinerja, Leverage dan likuiditas untuk memprediksi kesulitan keuangan perusahaan. “Model probit Zmijewski berdasarkan pada 40 perusahaan bangkrut dan 800 perusahaan yang tidak bangkrut” (Zmijewski, 1984).

Penentuan titik *cut off* pada Model Zmijewski (X-Score) didasarkan pada perhitungan batas atas dan batas bawah rentang interval. Batas atas rentang interval digunakan sebagai nilai minimal penentuan perusahaan dikatakan buruk, sedangkan batas bawah rentang interval digunakan sebagai nilai maksimal penentuan perusahaan yang sehat atau mempunyai kondisi keuangan yang baik. Perusahaan yang memiliki nilai X-Score diantara batas atas dan batas bawah rentang interval dikategorikan sebagai perusahaan yang sedang mengalami kesulitan keuangan, atau termasuk dalam kategori rawan terhadap kebangkrutan. Semakin kecil nilai X-Score suatu perusahaan

semakin kecil pula kemungkinan perusahaan tersebut mengalami kebangkrutan atau sedang dalam kondisi keuangan yang baik.

Dalam Prasetianingtias dan Kusumowati (2019) disebutkan bahwa selain X-Score, terdapat pula model lain indikator kebangkrutan yakni menggunakan G-score dari Grover (2001). Model ini menggunakan tiga rasio untuk menentukan kondisi keuangan suatu perusahaan yaitu:

$$X1 = \text{Working Capital} / \text{Total Assets}$$

$$X2 = \text{Net profit before interest and taxes} / \text{total assets}$$

$$X3 = \text{Net profit before tax} / \text{total assets}$$

Model Grover ini mengkategorikan perusahaan dalam keadaan bangkrut dengan skor kurang atau sama dengan -0,02 ($G \leq -0,02$). Sedangkan nilai untuk perusahaan yang dikategorikan dalam keadaan tidak bangkrut adalah lebih atau sama dengan 0,01 ($G \geq 0,01$). Berdasarkan uraian dua model ini, maka dalam penelitian ini digunakan model G-Score untuk menentukan kondisi keuangan perusahaan.

2.2. Penelitian Pendahuluan

Dalam penelitian ini terdapat beberapa penelitian yang telah dilakukan sebelumnya yang dijadikan referensi penelitian untuk mengetahui pengaruh antara *audit tenure*, ukuran perusahaan, dan kondisi keuangan perusahaan terhadap *Audit Report Lag* (ARL). Berikut penelitian pendahuluan yang telah penulis kaji:

Tabel 2.3 Hasil Penelitian Sebelumnya

Peneliti	Variabel	Objek	Hasil
Irviona Chyntia Dewi, P. Basuki Hadiprajitno (2017)	<i>Audit tenure</i> (X1) Kantor Akuntan Publik (KAP) Spesialisasi Manufaktur (X2) <i>Audit Report Lag</i> (Y)	Perusahaan manufaktur yang terdaftar dalam Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2013-2015	Hasil penelitian ini, menunjukkan bahwa, <i>audit tenure</i> memiliki arah positif dan tidak memiliki pengaruh yang signifikan atas lamanya <i>Audit Report Lag</i> (ARL) sedangkan KAP memiliki pengaruh negatif terhadap <i>Audit Report Lag</i> (ARL).
Diana Hariani, Darsono (2017)	Ukuran Perusahaan(X1) Struktur Modal (X2) Profitabilitas (X3) Kompleksitas Operasi Perusahaan (X4) Umur listing (X5) Jenis Industri (X6) <i>Audit Report Lag</i> (Y)	Perusahaan publik yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2011 dan 2012	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Ukuran Perusahaan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap <i>Audit Report Lag</i>
Muhammad Rifqi Abdillah, Agus Widodo Mardijuwono & Habiburrochman (2019)	Effectiveness of the audit committee (X1) Financial condition (X2) Complexity of	Perusahaan manufaktur yang terdaftar dalam Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2014-2016	(1)Efektivitas komite audit memiliki pengaruh negatif yang signifikan terhadap <i>Audit Report Lag</i> . (2)Kondisi keuangan berpengaruh positif signifikan terhadap <i>Audit Report Lag</i> .

	corporate accounting (X3) Profitability (X4) Auditor reputation(X5) Tenure audit (X6) Specialization industrial auditor (X7) Audit Report Lag (Y)		(3) Kompleksitas akuntansi tidak mempengaruhi <i>Audit Report Lag</i> . (4) Profitabilitas berpengaruh negatif signifikan terhadap <i>Audit Report Lag</i> . (5) Reputasi auditor tidak berpengaruh pada <i>Audit Report Lag</i> . (6) Audit tenurial tidak berpengaruh pada <i>Audit Report Lag</i> . (7) Spesialisasi industri auditor tidak berpengaruh pada <i>Audit Report Lag</i> .
--	--	--	---

2.3. Pengembangan Hipotesis

2.3.1. Pengaruh *Audit Tenure* dan *Audit Report Lag* (ARL)

Audit Tenure adalah lamanya kontrak kerjasama antara kantor akuntan publik (auditor) dengan kliennya yang diukur dengan satuan tahun. Semakin lama tenurenya maka semakin cepat proses auditnya. Untuk itu diprediksi bahwa *audit tenure* ini berpengaruh secara negatif terhadap ARL. Hal ini didukung oleh Lee *et al.* (2009), yang mengargumentasikan bahwa *audit tenure* yang lebih panjang akan semakin meningkatkan efisiensi audit. Artinya, semakin panjang *audit tenure* mengakibatkan auditor akan semakin banyak memiliki pengalaman dan pengetahuan mengenai

karakteristik klien serta operasional bisnis kliennya. Hal ini akan menciptakan efisiensi yang semakin meningkat sehingga waktu yang dibutuhkan dalam penyelesaian audit atas laporan keuangan akan semakin lebih cepat diselesaikan dengan kata lain *Audit Report Lag* (ARL) semakin pendek.

Audit Tenure sangat mempengaruhi kinerja dan pemahaman auditor yang selanjutnya akan mempengaruhi ARL (Maulana, 2018). *Audit Tenure* yang panjang, tentunya memberikan pemahaman kepada seorang auditor dalam melaksanakan audit. *Audit Tenure* yang panjang akan mendorong terciptanya pengetahuan bisnis bagi seorang auditor. Pengetahuan tersebut dapat digunakan dalam perancangan untuk merancang program audit yang efektif dan efisien sehingga dapat meminimalisir terjadinya keterlambatan pengungkapan laporan keuangan atau disebut *Audit Report Lag*.

Menurut Hamid (2013), bahwa dengan *tenure* yang singkat dimana saat auditor mendapatkan klien baru, membutuhkan tambahan waktu bagi auditor dalam memahami klien dan lingkungan bisnisnya. Penelitian Young Lee dan Joo Jahng (2018), Maulana (2018), Habib & Bhuiyan (2011) serta Dao & Pham (2014) yang menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh negative terhadap *Audit Report Lag* (ARL). Hasil ini didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Lee & Jahng (2008) dan Bhoor & Khamees (2016) yang menyatakan bahwa lama atau tidaknya *tenure* Kantor Akuntansi Publik (KAP) tidak berpengaruh terhadap *Audit Report Lag*. Hal tersebut dapat terjadi karena apabila KAP yang memberikan jasa audit

merupakan KAP yang sama seperti tahun sebelumnya tetapi para auditor pelaksanaannya berbeda maka para auditor tersebut tetap harus mempelajari kembali mengenai perusahaan sehingga tidak dapat menghasilkan ARL yang lebih singkat. Dari uraian ini maka dapat di rumuskan hipotesis pertama sebagai berikut:

H1: Audit tenure berpengaruh negatif terhadap ARL

2.3.2. Pengaruh Ukuran Perusahaan dan *Audit Report Lag*

Givoly dan Palmon (1982) menjalankan studi pertama yang meneliti hubungan penundaan audit dan ukuran perusahaan di US (Abernathy, 2016). Mereka menemukan bahwa perusahaan yang lebih besar memiliki *Audit Report Lag* yang lebih pendek. Aristika *et al.* (2016) menegaskan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap *Audit Report Lag*, dan menjelaskan bahwa semakin besar ukuran perusahaan, maka semakin pendek penundaan dalam proses audit. Penelitian tersebut sejalan dengan penelitian Mutiara, YT dkk (2018) dan Simangunsong, (2018) yang menekan bahwa perusahaan besar memiliki akses ke sumber daya yang lebih dan telah menerapkan sistem pengendalian internal yang lebih baik sehingga dapat semakin pendek *Audit Report Lag*.

Ukuran perusahaan memiliki pengaruh terhadap lama dan cepatnya penyampaian laporan keuangan, perusahaan yang berukuran besar dianggap memiliki sumber daya yang lebih baik dari perusahaan ukuran kecil. Perusahaan besar, dengan sumber daya-nya yang mencukupi dapat mempekerjakan karyawan dengan kompetensi yang lebih baik, perusahaan juga dapat menyediakan teknologi dan

sistem yang lebih mendukung untuk memudahkan pekerjaannya. Selain itu perusahaan besar cenderung memiliki pengendalian internal yang lebih baik, sehingga auditor dapat mengurangi pekerjaannya. (Margaretta dan Soepriyanto, 2012; Apriliane, 2015; Fodio, dkk., 2015).

Pendapat lain dikemukakan oleh Dyer dan McHugh (1975) yang menyatakan bahwa manajemen perusahaan besar memiliki insentif yang lebih besar untuk mengurangi *Audit Report Lag* maupun penundaan pelaporan karena diawasi secara ketat oleh investor, serikat buruh, dan regulator. Oleh sebab itu, perusahaan ukuran besar akan memiliki waktu pelaksanaan prosedur audit yang lebih pendek dibandingkan perusahaan yang kecil.

Ukuran perusahaan telah ditemukan memiliki hubungan dengan ketepatan waktu pelaporan keuangan (Ashton *et al*, 1989; Carslaw and Kaplan, 1991; Ngan Tai, 1994; Jaggi dan Tsui, 1999; Ettredge *et al*, 2006.; Al-Ajmi, 2008; Lee *et al*, 2008; Afify, 2009). Beberapa penelitian telah menunjukkan hasil bahwa ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap ARL. Pertama, perusahaan yang lebih besar memiliki sumber daya untuk mendirikan sebuah pengendalian internal yang tepat sehingga sedikit waktu untuk dihabiskan auditor eksternal dalam melakukan pengujian substantif (Jaggi dan Tsai, 1999). Kedua, perusahaan besar yang terkena pengawasan publik yang lebih menciptakan tekanan pada perusahaan-perusahaan untuk segera menerbitkan informasi keuangan. Perusahaan-perusahaan besar sering dipantau oleh sejumlah besar investasi dan media analis yang menginginkan untuk pelaporan yang

tepat waktu untuk meninjau kinerja mereka untuk pengambilan keputusan investasi (Owusu-Ansah, 2000). Perusahaan besar memiliki sumber daya yang lebih tinggi yang memungkinkan perusahaan untuk membayar auditor yang biaya audit yang lebih tinggi untuk mendapatkan audit dilakukan dalam waktu yang lebih singkat (Al-Ajmi, 2008). Dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2. Ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap ARL

2.3.3. Pengaruh Kondisi Keuangan Perusahaan dan *Audit Report Lag*

Perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan cenderung mengalami *Audit Report Lag* yang lebih lama. Kondisi perusahaan yang sedang memburuk mendorong perusahaan untuk memanipulasi isi dari laporan keuangan. Hal ini berdampak pada keterlambatan publikasi laporan keuangan karena keterlambatan ini mencerminkan bahwa adanya masalah dalam laporan keuangan perusahaan tersebut, sehingga mendorong auditor harus melakukan penyelidikan. Penelitian Ni Nyoman (2014) menyatakan bahwa kondisi perusahaan dengan tingkat risiko keuangan tinggi mendorong perusahaan untuk memperbaiki kualitas laporan keuangan yang buruk, sehingga upaya tersebut dapat mempengaruhi panjangnya *Audit Report Lag*. Selain itu, auditor diminta menjadwalkan proses audit lebih panjang dari yang seharusnya, akibatnya hal ini berdampak pada keterlambatan dalam menyampaikan laporan keuangan. Penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa kondisi keuangan berpengaruh signifikan terhadap audit delay atau *Audit Report Lag*.

Abdillah et al., (2019) dalam penelitiannya yang berjudul “*The effect of company characteristics and auditor characteristics to Audit Report Lag*” telah membuktikan bahwa kondisi keuangan berpengaruh positif dan signifikan terhadap ARL. Diantara 8 variabel yang diteliti, kondisi keuanganlah satu-satunya variabel yang berpengaruh positif terhadap ARL. Penelitian ini dilakukan pada 77 perusahaan yang ada di BEI tahun 2014-2016.

Kondisi keuangan pada penelitian Abdillah et al., (2019) dinyatakan dengan kondisi kebangkrutan dari Zmijewski (X-Score) yang menyatakan bahwa semakin kecil nilai X-scorenya maka semakin kecil resiko perusahaan tersebut mengalami kebangkrutan yang artinya perusahaan sedang dalam kondisi baik. Berbeda dengan penelitian ini yang menggunakan G-Score sebagai prediktor kondisi keuangan yang mana G-Score mengasumsikan semakin tinggi nilai G-Score semakin baik kondisi keuangan perusahaan, oleh karena itu dari argument dan persepsi tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis ketiga yaitu:

H3. Kondisi keuangan berpengaruh negatif terhadap ARL