

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS**

#### **2.1. Kajian Pustaka**

##### **2.1.1. Audit Delay**

Menurut Arens (2006) “ *Auditing is the 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* “. Auditing merupakan pengumpulan serta pengevaluasian bukti – bukti atas suatu informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian dari informasi tersebut dengan kriteria – kriteria yang telah ditetapkan.

Sedangkan menurut Soekrisno Agoes (2004) 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.

Berdasarkan definisi-definisi diatas, audit atas laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah penyajian laporan keuangan yang dibuat oleh perusahaan telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum, auditor harus melakukan pemeriksaan yang tepat untuk menentukan

apakah terdapat salah saji atau pernyataan salah lainnya. Auditor juga mempertimbangkan strategi bisnis klien serta memproses dan membuat indikator ukuran untuk faktor keberhasilan kritis yang berhubungan dengan strategi tersebut. Soekrisno Agoes (2004) menyatakan ada beberapa hal yang penting dari pengertian tersebut :

Pertama, yang diperiksa adalah laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya. Laporan keuangan yang harus diperiksa terdiri dari Neraca, Laporan Laba Rugi, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Laporan Arus Kas. Catatan-catatan pembukuan terdiri dari buku harian, buku besar, dan sub buku besar. Sedangkan bukti-bukti pendukung antara lain bukti penerimaan dan pengeluaran kas/bank, faktur penjualan, jurnal voucher dan lain-lain

Kedua, pemeriksaan dilakukan secara kritis dan sistematis. Dalam melakukan pemeriksaannya, akuntan publik berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik, mentaati Kode Etik IAI dan Aturan Etika IAI Kompartemen Akuntan Publik serta mematuhi Standar Pengendalian Mutu.

Agar pemeriksaan dapat dilakukan secara sistematis, akuntan publik diharuskan untuk merencanakan pemeriksaannya sebelum proses pemeriksaan dilaksanakan dengan membuat *audit plan*. Dalam *audit plan* antara lain dicantumkan kapan pemeriksaan dimulai, berapa lama jangka waktu pemeriksaan diperkirakan, kapan laporan harus selesai, berapa orang audit staff, masalah yang diperkirakan akan

dihadapi di bidang akuntansi, *auditing* dan perpajakan. Selain itu ditetapkan pula batas materialitas dan perhitungan risiko audit.

Standar Profesional Akuntan Publik juga menyatakan pemeriksaan tersebut haruslah secara kritis dan dipimpin oleh pihak yang mempunyai gelar akuntan dan mempunyai izin praktek sebagai akuntan publik. Pemeriksa juga haruslah seorang yang mempunyai pendidikan, pengalaman dan keahlian dibidang akuntansi, perpajakan, sistem akuntansi, dan pemeriksaan akuntan.

Ketiga, pemeriksaan dilakukan oleh pihak yang independen, yaitu akuntan publik. Akuntan publik harus independen, dalam arti, sebagai pihak diluar perusahaan yang diperiksa, tidak boleh mempunyai kepentingan tertentu di dalam perusahaan tersebut, atau mempunyai hubungan khusus. Akuntan publik harus independen, baik *in-fact* maupun *in-appearance* karena sebagai orang kepercayaan masyarakat, harus bekerja secara obyektif, tidak memihak ke pihak manapun dan melaporkan apa adanya.

Keempat, tujuan dari pemeriksaan akuntan adalah untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa.

Audit atas laporan keuangan diperlukan oleh perusahaan yang dikelola oleh manajemen profesional yang ditunjuk oleh pemegang saham. Laporan keuangan yang merupakan tanggungjawab manajemen perlu diaudit oleh KAP yang merupakan pihak ketiga yang independen, karena :

1. Jika laporan tersebut tidak diaudit, maka ada kemungkinan laporan tersebut mengandung kesalahan yang disengaja ataupun tidak disengaja.

Oleh karena itu laporan keuangan yang belum diaudit kurang dipercayai kewajarannya oleh pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan tersebut.

2. Jika laporan keuangan perusahaan sudah diaudit dan diberikan opini *unqualified* oleh auditor maka pengguna laporan keuangan tersebut dapat yakin bahwa laporan keuangan tersebut bebas dari salah saji yang material dan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku secara umum di Indonesia.
3. Perusahaan yang sudah *go public* harus memasukkan *audited financial statements* milik perusahaan ke BAPEPAM paling lambat 90 hari setelah tanggal tutup buku.
4. SPT yang didukung oleh *audited financial statements* lebih dipercaya oleh pihak pajak dibandingkan dengan yang didukung oleh laporan keuangan yang belum di audit.

Walaupun peranan audit sangat penting, suatu audit atas laporan keuangan juga memiliki keterbatasan yang melekat. Salah satunya adalah auditor bekerja dalam suatu batasan ekonomi yang wajar (Boynton dan Kell, 2002:56). Berikut ini adalah dua batasan ekonomi penting yang dimaksud:

1. Biaya yang memadai (*reasonable cost*).

Pembatasan biaya audit dapat menimbulkan terbatasnya pengujian, atau penarikan sampel dan catatan akuntansi atau data pendukung yang dilakukan secara selektif.

2. Jumlah waktu yang memadai (*reasonable length of time*). Biasanya laporan auditor atas perusahaan akan terbit dalam waktu tiga sampai lima minggu setelah tanggal neraca. Hambatan waktu ini dapat mempengaruhi jumlah bukti yang diperoleh tentang peristiwa dan transaksi setelah tanggal neraca yang berdampak pada laporan keuangan.

Ashton *et al* (dalam Wiwik Utami, 2006) menyatakan *Audit delay* adalah lamanya waktu penyelesaian *audit* yang diukur dari tanggal penutupan tahun buku hingga tanggal diselesaikan laporan auditor independen. Menurut Wah Lai dan Cheuk (2005), "*An audit report lag or audit delay is a period from a company's year-end date to the audit report date*". Subekti (2004) menyatakan ketepatan waktu untuk penerbitan laporan keuangan adalah hal yang sangat penting khususnya untuk perusahaan *go public*, namun auditor memerlukan waktu yang cukup untuk dapat mengumpulkan bukti-bukti kompeten yang dapat mendukung opininya. Dapat disimpulkan bahwa kebutuhan auditor akan waktu untuk menyelesaikan pekerjaannya yaitu memeriksa laporan keuangan adalah hal yang sangat krusial. Dengan terbatasnya waktu dan begitu banyaknya hal yang harus diperiksa oleh auditor dapat memicu rentang waktu *audit delay* yang cukup panjang. Prabandari dan Rustina (2007) mengungkapkan apabila jarak waktu

antara akhir periode akuntansi dengan tanggal publikasi laporan keuangan auditannya lebih singkat maka laporan tersebut akan memberikan keuntungan/manfaat dalam mengambil keputusan bagi para pemakai laporan keuangan. Namun, disisi lain proses auditing membutuhkan banyak waktu dan sifat kehati-hatian sehingga laporan keuangan maupun pengumuman laba/rugi suatu perusahaan yang diaudit dapat tertunda. Berdasarkan pendapat peneliti-peneliti sebelumnya *audit delay* merupakan rentang waktu yang dihitung sejak laporan keuangan diterbitkan hingga laporan auditor dikeluarkan. Rentang waktu tersebut dapat disebabkan oleh beberapa faktor memungkinkan datang dari internal perusahaan maupun dari auditor yang bersangkutan.

Berdasarkan penjelasan tersebut , salah satu yang dapat menyebabkan adanya *audit delay* adalah standar pekerjaan lapangan yang menyatakan bahwa audit harus dilakukan berdasarkan perencanaan yang matang. Menurut SPAP dalam Standar Pekerjaan Lapangan yang memuat secara garis besar :

1. Perencanaan dan supervise audit
2. Pemahaman yang memadai atas pengendalian internal
3. Bukti audit kompeten yang cukup

Untuk memenuhi standar tersebut auditor membutuhkan waktu yang cukup lama. Tidak semudah itu untuk mencari dan menemukan bukti audit yang kompeten demi menunjang opini yang akan dikeluarkan oleh auditor. Oleh karena itu mungkin terjadinya *audit delay* demi terpenuhinya standar yang berlaku.

### 2.1.2. Ukuran KAP

Dalam Aturan Etika Komite Akuntan Publik dinyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha dibidang pemberian jasa profesional dalam praktek akuntan publik.

Penggolongan ukuran besar kecilnya kantor akuntan publik, dikatakan besar jika kantor akuntan publik tersebut berafiliasi atau mempunyai cabang dan kliennya perusahaan-perusahaan besar mempunyai tenaga profesional diatas 25 orang. Dikatakan kecil jika tidak berafiliasi, tidak mempunyai kantor cabang dan kliennya perusahaan kecil dan jumlah profesionalnya kurang dari 25 orang (Arens, *et al*, 2006).

Imam (2001) melakukan penelitian tentang *audit delay* di Bangladesh membagi auditor (ukuran KAP) menjadi KAP lokal-besar dan KAP lokal-kecil berdasarkan:

- a. Jumlah partner
- b. Kualifikasi dari partner
- c. Adanya ikatan / hubungan dengan KAP yang memiliki reputasi internasional

Penelitian-penelitian sebelumnya lebih banyak mengangkat variabel Ukuran KAP dengan proxy afiliasi dengan KAP Big Four dan tidak berafiliasi dengan KAP Big Four. Alasan mereka bermacam-macam, yang sering adalah dengan KAP nasional berafiliasi dengan Big Four memungkinkan kualitas audit mereka lebih baik

dibandingkan dengan KAP nasional saja. Alasannya karena dengan reputasi KAP Big Four yang baik maka kinerja auditor dalam KAP tersebut harus selaras dengan reputasi yang sudah dibangun. Prabandari dan Rustiana (2007) mengungkapkan KAP *Big Four* umumnya memiliki sumber daya yang lebih besar (kompetensi, keahlian, dan kemampuan auditor; fasilitas; sistem dan prosedur pengauditan yang digunakan, dll) dibandingkan dengan *KAP Non Big Four* sehingga *KAP Big Four* akan dapat menyelesaikan pekerjaan audit dengan lebih efektif dan efisien. Studi ini menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan *audit delay* ditinjau dari karakteristik KAP kelompok *the Big Four* maupun kelompok *non the Big Four*. KAP non Big Four berusaha untuk memberikan jasa audit kepada kliennya dengan kualitas yang sama baiknya dengan KAP the Big Four. Hasil penelitian Ashton, Willingham, dan Elliott (1987), menemukan bahwa *audit delay* akan lebih pendek bagi perusahaan yang diaudit oleh KAP yang tergolong besar.

Dari penjelasan diatas dapat terlihat bahwa ukuran KAP memiliki kaitan dengan *audit delay*. Semakin besar ukuran KAP memungkinkan mereka untuk mengurangi jangka waktu *audit delay*. Alasan yang mendasari adalah ukuran KAP yang besar memungkinkan untuk memiliki karyawan yang banyak dan dengan jumlah karyawan yang cukup banyak pula memungkinkan para auditor untuk melakukan pemeriksaan yang mendetail demi ditemukannya bukti-bukti yang kompeten untuk mendukung opini yang akan diberikan. Pembagian tugas

yang baik kepada jumlah karyawan yang mencukupi akan mengurangi waktu kerja auditor dan memungkinkan untuk mengurangi rentang waktu *audit delay*.

### **2.1.3. Pengalaman Auditor**

Dalam menjalani tugasnya, auditor dituntut untuk melakukan pekerjaan dengan cekatan namun tetap teliti dalam penemuan bukti-bukti yang kompeten. Dengan pengalaman yang cukup memadai bagi auditor memungkinkan auditor tersebut lebih cekatan dalam mengerjakan setiap tugas yang diembannya. Berdasarkan pengalamannya tersebut auditor bisa dengan cepat mengambil keputusan dan tindakan jika menemukan permasalahan ketika melakukan prosedur audit. Choo dan Trotman (dalam Alim 2007) menyatakan bahwa auditor dengan pengalaman lebih banyak menemukan item-item yang tidak umum, yang mana dapat dijadikan sebagai pendukung untuk temuan-temuannya ketika melakukan prosedur audit. Temuan dalam bidang Psikologi menunjukkan bahwa struktur pengetahuan yang lebih maju dapat diperoleh melalui pengalaman. Struktur pengetahuan ini dapat membuat pengambil keputusan mampu untuk fokus pada informasi relevan tanpa adanya tekanan waktu (Herliansyah dan Ilyas, 2007). Pernyataan ini didukung oleh Lesgold et al (dalam Herliansyah dan Ilyas,2007) menemukan bahwa orang yang ahli (*experts*) mampu menemukan hal penting (kritis) dalam kasus khusus dan mengurangi informasi tidak relevan ketika pemula (yang kurang ahli) menggunakannya dalam keputusannya.

Jadi dengan demikian, pengalaman yang memadai dapat membuat prosedur audit dapat terlaksana dengan baik tanpa tekanan waktu dan tentunya mendapatkan bukti-bukti yang relevan dan kompeten yang cukup untuk mendukung pemeriksaan laporan keuangan.

Soekrisno Agoes ( 2004;34) menulis tentang Sepuluh Standar Auditing menurut PSA No.01 (SA Seksi 150) dalam Standar Umum yang pertama berisi audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian, pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Dia menegaskan bahwa betapapun tingginya kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain, termasuk dalam bisnis dan keuangan, ia tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan dalam standar auditing ini, jika tidak memiliki pendidikan serta pengalaman memadai dalam bidang auditing. Kualifikasi tersebut memang seharusnya ada dalam diri seorang auditor demi terlaksananya prosedur audit yang tepat guna dan tepat waktu, dan demikian akan mengurangi jangka waktu *audit delay*.

#### **2.1.4. Spesialisasi Auditor**

De Angelo ( dalam Alim,2007) memaparkan bahwa kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Dalam penelitian ini peneliti ingin mengangkat spesialisasi auditor sebagai proksi kualitas audit. Pengertian spesialisasi auditor menurut Solomon (dalam Romanus, 2008):

*“Industry-specialist are auditors whose training and experience are largely concentrated in particular industry.”* Dengan adanya spesialisasi auditor tentunya auditor tersebut lebih dapat dipercaya karena mereka sudah terlatih dan berpengalaman dalam industri tersebut. Dengan pengalaman-pengalaman yang mereka miliki akan mempermudah mereka mendeteksi pos-pos kemungkinan terjadinya *fraud*.

Hogan dan Jeter (1999) dalam Mayangsari (2004), menyatakan bahwa spesialisasi industri auditor membuat auditor mampu menawarkan kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan yang tidak spesialis. Tentunya kualitas audit yang didukung oleh ketepatan waktu penyelesaian prosedur audit hingga opini diterbitkan. Dengan demikian auditor mampu mengurangi tingkat *audit delay*.

Menurut Hodiament (2009) *“it would be beneficial for an audit firm to use industry specialization in order to deliver added value to customers which can not be easily duplicated by competitors.”* Kualitas audit yang cukup baik akan didapatkan dari auditor yang mempunyai pengalaman yang cukup baik dalam mengaudit suatu jenis industri. Selanjutnya yang diungkapkan Hodiament *“The probability of detecting a material misstatement for a large part depends on the auditors’ experience and knowledge in a particular industry.”*

## 2.2. Review Penelitian Terdahulu

Telah cukup banyak penelitian yang meneliti tentang faktor-faktor yang dapat mempengaruhi *audit delay / audit report lag*. Hasil dari penelitian-penelitian tersebut cukup beragam. Peneliti-peneliti banyak mengambil variabel internal perusahaan, sedangkan untuk eksternal perusahaan sangat jarang diambil sebagai variabel penelitian.

**Tabel 2.1**  
**Review Penelitian Terdahulu**

<b>Nama Peneliti</b>	<b>Tahun Penelitian</b>	<b>Variabel Dependen</b>	<b>Variabel Independen</b>	<b>Hasil Penelitian</b>
Prabandari dan Rustiana	2007	Audit Delay	Ukuran perusahaan, <i>debt to assets ratio</i> , laba/rugi usaha, opini audit, dan karakteristik KAP	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Semakin tinggi total revenue maka audit delay semakin rendah.</li> <li>• Tidak ada perbedaan audit delay ditinjau dari ukuran KAP.</li> </ul>
Sistya Rachmawati	2008	Audit Delay	profitabilitas, solvabilitas, internal auditor, dan ukuran perusahaan	Faktor-faktor internal perusahaan seperti profitabilitas, solvabilitas, internal auditor,

				dan ukuran perusahaan yang berpengaruh secara signifikan terhadap <i>audit delay</i>
Imam Subekti	2004	Audit Delay	Tingkat provitabilitas, total aktiva, jenis industri, jenis pendapat akuntan publik, dan ukuran KAP	Kelima variabel tingkat provitabilitas, aktiva, jenis industri, opini dan ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap variabel <i>audit delay</i> .
Wiwik Utami	2006	Audit Delay	Jenis Industri, Lamanya Perusahaan menjadi klien KAP, Opini Audit, Laba/Rugi Perusahaan, <i>Debt to Equity</i> Ratio, Ukuran Perusahaan, Reputasi Auditor	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>audit delay</i> akan lebih lama untuk perusahaan yang mengalami rugi serta menerima opini audit selain wajar tanpa syarat</li> <li>• <i>audit delay</i></li> </ul>

				akan lebih singkat untuk perusahaan yang telah menjadi klien bagi KAP selama 2 tahun atau lebih.
Wafa Al-Ghanem dan Mohamed Hegazy	2011	Audit Delay	Ukuran Perusahaan, Earning per Share, Klasifikasi Industri, Audit Firm Size, Likuiditas, Debt to Total Asset	Semua variabel independen berpengaruh terhadap <i>audit delay</i> .

Dari penelitian-penelitian tersebut, maka dapat dikatakan bahwa terdapat faktor-faktor yang kemungkinan bisa mempengaruhi *audit delay*, walaupun hasilnya tidak seragam.

### 2.3. Kerangka Pemikiran

Laporan keuangan yang andal adalah laporan keuangan yang disajikan tepat waktu. Ketepatan waktu penyajian laporan keuangan perusahaan tergantung dari waktu auditor menyelesaikan pekerjaan auditnya. Jika terlambat disampaikan,

maka relevansi informasi yang dikomunikasikan akan hilang. Informasi keuangan akan mempunyai manfaat jika disampaikan tepat waktu kepada pemakainya.

Berdasarkan pemaparan diatas, nilai dari ketepatan waktu pelaporan keuangan penting bagi tingkat kemanfaatan laporan tersebut. Sebaliknya, manfaat laporan keuangan akan menjadi berkurang apabila laporan tersebut tidak disampaikan dengan tepat waktu. Oleh karena itu laporan keuangan haruslah disajikan tepat waktu.

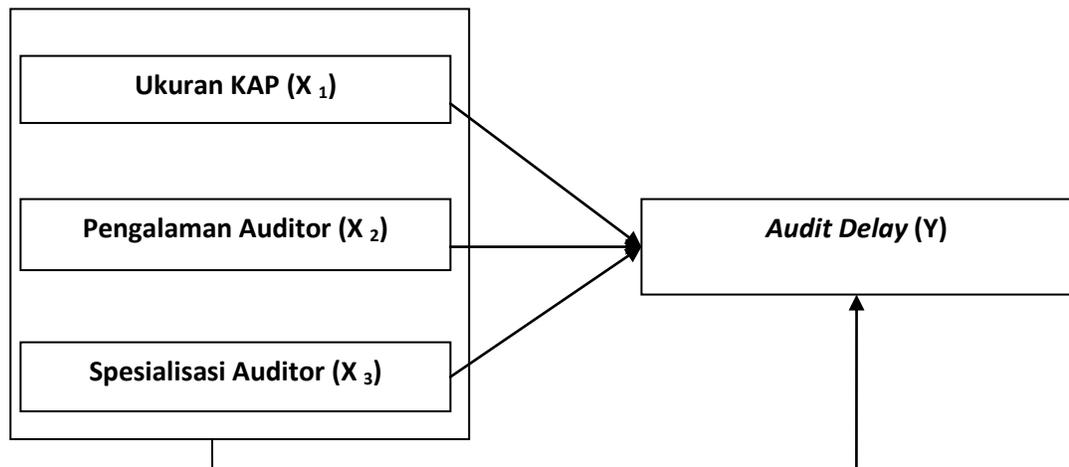
Banyak faktor-faktor yang mempengaruhi *audit delay*. Ada faktor internal perusahaan dan tentunya faktor eksternal perusahaan yang mana dipersempit dari sisi auditor independen. Dalam penelitian ini ada 3 faktor yang akan diteliti untuk mengetahui pengaruhnya terhadap *audit delay*, yaitu Ukuran KAP, Pengalaman Auditor dan Kualitas Audit.

Variabel ukuran KAP dapat mempengaruhi *audit delay* karena dari ukuran KAP dapat dilihat apakah KAP tersebut tergolong besar atau kecil. Semakin besar KAP maka kemungkinan pekerjaan mereka akan semakin cepat terselesaikan. Ukuran KAP diproksikan pada jumlah partner. Karena KAP yang tergolong besar akan memungkinkan mereka untuk menjaga reputasi yang sudah mereka bangun dengan menyelesaikan prosedur audit tepat pada waktunya. Disamping itu, dengan banyaknya partner memungkinkan pembagian tugas yang cukup baik, semakin banyak yang bekerja maka semakin singkat waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan pekerjaan tersebut.

Sedangkan untuk variabel pengalaman auditor mungkin akan memberikan pengaruh terhadap *audit delay*. Belum ada yang pernah memasukkan variabel tersebut untuk diteliti, sehingga penulis belum bisa memastikan secara pasti kemungkinan pengaruh yang akan diberikan oleh variabel tersebut terhadap *audit delay*. Namun alasan peneliti menggunakan variabel ini adalah karena dengan pengalaman seseorang dapat mengerjakan suatu pekerjaan lebih cepat dibandingkan dengan yang belum berpengalaman. Pengalaman akan menjadi acuan bagi seorang auditor untuk melakukan pemeriksaan dengan tepat dan cepat. Sehingga dengan pengalaman auditor yang cukup memadai dalam hal pemeriksaan akuntan memungkinkan *audit delay* yang lebih pendek.

Selanjutnya variabel spesialisasi auditor, spesialisasi yang dimaksudkan disini adalah auditor yang memiliki jam terbang lebih banyak pada suatu jenis industri. Dengan terbiasanya seorang auditor memeriksa perusahaan dengan jenis industri yang sama, membuka kemungkinan auditor tersebut lebih mengetahui seluk beluk yang mendalam akan *business core* perusahaan tersebut dan tentunya auditor tersebut dapat mendeteksi secara cepat kemungkinan pos-pos terjadinya *fraud* sehingga dengan demikian membuat pekerjaan prosedur audit menjadi lebih ringan dengan fokus ke suatu pos tertentu yang rawan terjadi kecurangan. Dapat disimpulkan dengan fokus tersebut diharapkan pekerjaan auditor menjadi semakin ringan dan mempercepat kerja mereka sehingga *audit delay* dapat dikurangi

jangka waktunya. Berdasarkan uraian diatas kerangka pemikiran digambarkan dengan bagan sebagai berikut :



Gambar 2.1 Bagan Kerangka Pemikiran

#### 2.4. Hipotesis

Berdasarkan pemaparan serta kerangka pemikiran diatas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

**H<sub>1</sub>**: Ukuran KAP berpengaruh terhadap *audit delay*.

**H<sub>2</sub>**: Pengalaman Auditor berpengaruh terhadap *audit delay*.

**H<sub>3</sub>**: Spesialisasi Auditor berpengaruh terhadap *audit delay*.

**H<sub>4</sub>** : Ukuran KAP, Pengalaman Auditor dan Spesialisasi Auditor berpengaruh terhadap *audit delay*.