

## FAKTOR-FAKTOR YANG MEMENGARUHI AUDIT DELAY DI PERUSAHAAN MANUFAKTUR

**Muh. Sodik Septia Hadi Permana<sup>1</sup>, Mira Yuliani Roza<sup>2</sup>, dan Tita Djuitaningsih<sup>3</sup>**

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Ilmu Sosial Universitas Bakrie

Jl. H.R. Rasuna Said Kav. C-22, Kuningan, Jakarta Selatan 12920

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis seberapa besar pengaruh ukuran perusahaan, karakteristik auditor, opini audit, *audit tenure*, pergantian auditor dan *earnings management* terhadap *audit delay* pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2013-2016. Pemilihan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Metode analisis data yang digunakan adalah pendekatan kuantitatif dengan regresi linier berganda. Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan pada perusahaan sektor manufaktur terdaftar di BEI, dapat disimpulkan bahwa ukuran perusahaan, karakteristik auditor dan *audit tenure* berpengaruh terhadap *audit delay*. Berdasarkan hasil penelitian ini, besarnya ukuran perusahaan dan ketidaktahuan auditor dalam memahami industri klien serta lamanya auditor dalam mengaudit laporan keuangan, berpengaruh terhadap *audit delay*. Sedangkan, opini audit, pergantian auditor dan *earnings management* tidak berpengaruh terhadap *audit delay*.

Kata kunci: *audit delay*, ukuran perusahaan, karakteristik auditor, opini audit, *audit tenure*, pergantian auditor, dan *earnings management*.

### Abstract

*This study aims to analyze how big the effect of firm size, auditor characteristics, audit opinion, audit tenure, auditor turnover and earnings management to audit delay at manufacturing companies listed on Indonesia Stock Exchange period 2013-2016. The sample selection using purposive sampling method. Data analysis method used is quantitative approach by using multiple linear regression. Based on the research that has been done on the manufacturing sector companies listed on the Indonesia Stock Exchange, it can be concluded that firm size, auditor characteristics and audit tenure effect on audit delay. The size of the company and the ignorance of the auditor in understanding the client industry and the length of the auditor in auditing the financial statements, this resulted in the occurrence of audit delay. Meanwhile, audit opinion, auditor turnover and earnings management have no effect on audit delay.*

*Keywords: audit delay, company size, auditor characteristics, audit opinion, audit tenure, auditor turnover, and earnings management.*

## **PENDAHULUAN**

Meningkatnya jumlah perusahaan-perusahaan yang *go-public*, berdampak pada meningkatnya permintaan akan audit laporan keuangan. Laporan keuangan ini digunakan untuk kepentingan manajemen perusahaan dan juga digunakan oleh pemilik untuk menilai pengelolaan dana yang dilakukan oleh manajemen perusahaan, selain itu juga para investor, kreditor, pemerintah, masyarakat dan pihak-pihak lain juga membutuhkan laporan keuangan ini sebagai dasar pengambilan keputusan.

Sebagaimana yang dinyatakan dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK: 2009), tentang Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan, bahwa laporan keuangan harus memenuhi empat karakteristik kualitas yang membuat informasi laporan keuangan yang bermanfaat bagi sejumlah besar penggunanya. Keempat karakteristik tersebut adalah dapat dipahami, relevan, keandalan dan dapat dibandingkan.

Karakteristik informasi yang relevan harus mempunyai nilai prediktif dan tepat

waktu. Laporan keuangan yang dipublikasikan oleh perusahaan *go public* tersebut waktu pelaporannya tidak boleh melebihi dari ketentuan yang dikeluarkan Otoritas Jasa Keuangan (OJK) yaitu 120 hari atau pada akhir bulan keempat setelah penutupan tahun buku. Apabila perusahaan-perusahaan tersebut terlambat menyampaikan laporan sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan, maka dikenakan sanksi administrasi sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan.

*Generally Accepted Auditing Standards* (GAAS, 1995) khususnya pada bagian standar umum ketiga menyatakan bahwa audit harus dilaksanakan dengan penuh kecermatan dan ketelitian. Adakalanya, dalam melaksanakan standar-standar tersebut ditemukan adanya penyimpangan. Penyimpangan inilah yang kadang menyebabkan lamanya suatu proses pengauditan dilakukan karena adanya unsur verifikasi yang digunakan untuk mengusut indikasi penyimpangan terjadi.

Terdapat beberapa kasus tentang keterlambatan penyampaian laporan keuangan. Misalnya pada tahun 2016 Manajemen PT Bursa Efek Indonesia

mencatat ada 63 perusahaan tercatat atau emiten yang belum menyampaikan laporan tahunan tahun 2016 secara tepat waktu hingga 2 Mei 2016. Karena itu, bursa akan memberikan peringatan tertulis kepada 63 perusahaan tercatat yang tidak memenuhi kewajiban penyampaian laporan tahunan 2016 secara tepat waktu. Hal itu mengacu pada ketentuan II.1 Peraturan Nomor I-H tentang sanksi.

Salah satu faktor yang mempengaruhi *audit delay* adalah ukuran perusahaan. Ukuran perusahaan merupakan besarnya lingkup atau luas perusahaan dalam menjalankan operasinya. Ukuran perusahaan dapat dilihat dari total aset atau kekayaan yang dimiliki oleh perusahaan. Ukuran perusahaan dapat dikategorikan menjadi tiga yaitu perusahaan besar, perusahaan menengah dan perusahaan kecil (Wijayanti, 2015). Perusahaan berskala besar memiliki Menurut Angruningrum (2013), Ariyaningsih (2014), dan Rachmawati (2008), ukuran perusahaan berpengaruh terhadap *audit delay*. Namun, berbeda dengan penelitian oleh Shinta (2012) dan Meylisa dan Estralita (2010), menyatakan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap *audit delay*.

Opini audit yang Liberian oleh auditor ada bermacam-macam tergantung hasil audit yang dilaksanakan (Rustiarini & Sugiarti, 2013). *Audit delay* semakin panjang jika perusahaan memperoleh pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*). Sementara pada perusahaan yang memperoleh pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) mempunyai waktu audit yang lebih cepat. Menurut Rustiarini dan Sugiarti (2013), dan Meylisa dan Estralita (2010), opini audit tidak berpengaruh terhadap *audit delay*. Namun, berbeda dengan penelitian oleh Shinta (2012) dan Kartika (2009), menyatakan bahwa opini audit berpengaruh terhadap *audit delay*.

Penulis mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Wijayanti (2015) yang mengambil judul pengaruh ukuran perusahaan, karakteristik auditor, opini audit, *audit tenure*, dan pergantian auditor pada *audit delay*. Adapun perbedaan penelitian ini dari penelitian sebelumnya yaitu adanya penambahan variabel *earning management*.

## **TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS**

### **Teori Keagenan**

Anthony dan Govindarajan (2005) teori keagenan adalah teori yang menjelaskan bagaimana cara mengorganisir dengan baik hubungan-hubungan antara principal yang menentukan pekerjaan dengan pihak lain yang melakukan (agen). Berbagai konflik seperti perbedaan kepentingan antara pihak prinsipal (pemegang saham) dan agen (manajemen perusahaan) dapat berdampak pada lambannya penyelesaian laporan keuangan.

Sebagai contoh adanya konflik kepentingan dimana pemegang saham menginginkan laba yang lebih kecil untuk kepentingan pembayaran pajak yang lebih kecil dan pembayaran insentif yang lebih kecil kepada agen (manajemen) dan dilain pihak agen (manajemen) menginginkan laba yang lebih besar agar insentif yang diperoleh juga lebih besar. Konflik kepentingan tersebut dapat berdampak pada lambannya penyelesaian laporan keuangan sehingga dapat memicu terjadinya *audit delay* sebab terdapat kemungkinan lamanya laporan keuangan diterima oleh auditor setelah tanggal laporan keuangan (31 Desember).

## **Laporan Keuangan**

Laporan keuangan merupakan hasil akhir dari proses akuntansi, yaitu proses pengkomunikasian laporan. Laporan keuangan merupakan mekanisme yang penting bagi manajer untuk berkomunikasi dengan pihak investor luar yaitu investor publik diluar lingkup manajemen serta tidak terlibat dalam pengelolaan perusahaan.

Laporan keuangan yang disajikan tersebut hendaknya dapat memenuhi keperluannya yaitu dapat memberikan informasi secara kuantitatif, lengkap dan dapat dipercaya. Disamping itu, laporan keuangan harus mencerminkan keadaan sebenarnya dan netral sehingga para pengambil keputusan yang bertindak berdasarkan laporan keuangan tersebut tidak salah dalam mengambil keputusan.

Secara umum laporan keuangan bertujuan untuk memberikan informasi keuangan kepada pihak dalam dan luar perusahaan yang memiliki kepentingan terhadap perusahaan.

## **Audit**

Whittington, Ray dan Pann (2012) mendefinisikan audit sebagai pemeriksaan laporan keuangan perusahaan oleh perusahaan akuntan publik yang

independen. Audit terdiri dari penyelidikan mencari catatan akuntansi dan bukti lain yang mendukung laporan keuangan tersebut. Menurut Agoes (2004), auditing adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh pihak manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Dapat disimpulkan bahwa pengertian audit adalah suatu aktivitas perusahaan dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti-bukti mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi sehingga bukti-bukti tersebut dapat dipastikan sesuai dengan aturan yang telah ditetapkan sehingga hasilnya dapat memberikan informasi dan pendapat atas kewajaran suatu laporan keuangan. Tujuan umum audit atas laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran laporan keuangan, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia.

### **Audit Delay**

Keterlambatan penerbitan laporan keuangan auditan merupakan hal yang sangat penting khususnya untuk perusahaan-perusahaan *go public* yang menggunakan pasar modal sebagai salah satu pendanaan. Namun auditor memerlukan waktu yang cukup untuk dapat mengumpulkan bukti-buktikompeten yang dapat mendukung opininya (Destiana, 2010). Menurut Al-Ghanem dan Hegazy (2011), “*audit delay* diukur dengan jumlah hari yang berlalu dan akhir tahun laporan keuangan sampai tanggal yang tertera pada laporan auditindependen”.

*Audit delay* merupakan lamanya atau rentang waktu penyelesaian audit yang diukur dari tanggal penutupan tahun buku sampai dengan tanggal yang tertera pada laporan audit. *Audit delay* inilah yang dapat mempengaruhi ketepatan informasi yang dipublikasikan, sehingga akan berpengaruh terhadap tingkat ketidakpastian keputusan yang berdasarkan informasi yang dipublikasikan (Ashton *et al.*, 1987). Semakin panjang *audit delay* maka semakin lama auditor dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya (Subekti & Wulandari, 2004).

### **Ukuran Perusahaan**

Ghanem dan Hegazy (2011) dalam penelitiannya menemukan bahwa perusahaan besar memiliki sistem internal kontrol yang kuat dan mempunyai karyawan yang berkualitas baik sehingga memungkinkan auditor untuk lebih mengandalkan pengujian transaksi internal dan bukan pada pengujian substantif pada saldo akhir tahun. Penelitian Khalatbari *et al.* (2013) mengungkapkan bahwa *audit delay* akan semakin lama apabila ukuran perusahaan yang diaudit semakin besar. Hal ini berkaitan dengan semakin banyaknya jumlah sampel yang harus diambil dan semakin luas prosedur audit yang harus ditempuh.

### **Karakteristik Auditor**

Karakteristik auditor didefinisikan sebagai pengalaman auditor mengaudit laporan keuangan dan keahliannya pada suatu industri tertentu atau dengan kata lain auditor tersebut spesialisasi. Auditor spesialisasi diyakini memiliki kemampuan untuk mendeteksi kesalahan-kesalahan secara lebih baik, meningkatkan efisiensi dan pengetahuan tentang

kejujuran laporan keuangan (Herusetya, 2009).

### **Opini Audit**

Tahap akhir dalam suatu proses audit adalah pemberian opini oleh seorang auditor. Opini audit merupakan pendapat yang dikeluarkan oleh auditor independen atas kewajaran suatu laporan keuangan dan digunakan oleh pengguna intern dan ekstern laporan keuangan untuk mengetahui kinerja perusahaan selama periode tertentu sehingga dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan (Rustiarini & Sugiarti, 2013). Menurut Tuanakotta (2013) pendapat auditor digolongkan menjadi lima, yaitu; *unqualified opinion, adverse opinion, qualified opinion, unqualified opinion report with explanatory language, disclaimer opinion.*

### **Audit Tenure**

Seorang auditor yang memiliki penugasan cukup lama dengan perusahaan klien akan mendorong terciptanya pengetahuan bisnis sehingga memungkinkan auditor untuk merancang program audit yang efektif dan laporan keuangan audit yang berkualitas tinggi (Rustiarini & Sugiarti, 2013). Meskipun

demikian, penugasan auditor terhadap kliennya telah dibatasi oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari perusahaan publik oleh KAP paling lama enam tahun berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik paling lama tiga tahun buku berturut-turut. Pembatasan ini sangat penting untuk dilakukan untuk menjaga independensi auditor dalam melaksanakan tugasnya.

### **Pergantian Auditor**

Pergantian auditor dalam suatu perusahaan perlu dilakukan mengingat adanya peraturan yang mewajibkan hal itu. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 menjelaskan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari perusahaan publik oleh KAP paling lama enam tahun berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik paling lama tiga tahun buku berturut turut. Pergantian auditor penting dilakukan untuk menjaga independensi auditor. Disamping itu, pergantian auditor mendapat perhatian yang serius bagi perusahaan karena perusahaan mengalami kekhawatiran pada auditor baru yang

melakukan pemeriksaan terhadap sistem pembukuan dan menilai rendah standar mutu pembukuan perusahaan (Rustiarini & Sugiarti, 2013).

### ***Earnings Management* (Manajemen Laba)**

Manajemen laba (*earnings management*) yang dilakukan perusahaan untuk menarik perhatian investor yaitu dengan tampilan laba yang terus meningkat secara tetap dari tahun ke tahun. Tidak semua perusahaan setuju akan adanya praktik manajemen laba pada suatu perusahaan.

Manajemen laba terjadi ketika melakukan pertimbangan. Pertimbangan dalam laporan keuangan ditujukan untuk menyetatkan para *stakeholder* mengenai dasar kinerja perekonomian dari perusahaan atau mempengaruhi hasil kontrak yang bergantung pada pelaporan dalam angka-angka di laporan keuangan.

Sifat dari akuntansi akrual adalah memberikan peran manajer dalam mengambil pertimbangan yang besar untuk melaporkan laba yang sesungguhnya pada laporan keuangan.. Dalam situasi seperti ini manajer mempunyai kecenderungan yang sangat

besar kemungkinan untuk tertarik kearah manajemen laba selama mempunyai kekuatan untuk mengontrol laporan keuangan.

## **HIPOTESIS**

### **Pengaruh Ukuran Perusahaan pada *Audit Delay***

Adanya *internal control* yang baik dan kemampuan perusahaan untuk mendorong auditornya agar dapat menyelesaikan pekerjaannya secara tepat waktu. Selain itu adanya *audit fee* yang lebih tinggi mendorong auditor segera menyelesaikan pekerjaannya (Meylisa & Estralita, 2010).

Hal ini selaras dengan penelitian Hendrich (2012), dan Kartika (2009) yang menyebutkan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh terhadap *audit delay*. Perusahaan besar memiliki Struktur Pengendalian Intern (SPI) yang memadai sehingga auditor percaya atas efektivitas SPI dalam mencegah terjadinya kesalahan yang material dalam proses akuntansi. Hal ini memudahkan auditornya dalam melakukan proses audit, sehingga membuat pendeknya *audit delay*. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan adalah:

H1: Ukuran Perusahaan berpengaruh terhadap *audit delay*

### **Pengaruh Karakteristik Auditor pada *Audit Delay***

Perusahaan-perusahaan dengan tingkat litigasi yang tinggi, memaksa auditor spesialis untuk memberikan audit yang lebih berkualitas untuk menghindari adanya tuntutan hukum dan kecurangan. Auditor spesialis diyakini memiliki kemampuan untuk mendeteksi kesalahan-kesalahan secara baik, meningkatkan efisiensi dan pengetahuan tentang kejujuran laporan keuangan (Herusetya, 2009).

Penelitian Ni Wayan (2013) menyebutkan bahwa spesialisasi auditor berpengaruh terhadap *audit delay*. Meminimalisir *audit delay* bisa mencegah asimetri informasi. Semakin terspesialisasi suatu auditor maka semakin sedikit waktu yang diperlukan untuk menyelesaikan suatu laporan keuangan. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan adalah:

H2: Karakteristik auditor berpengaruh terhadap *audit delay*

### **Pengaruh Opini Audit pada *Audit Delay***

Menurut istilah-istilah Akuntansi dan Audit Islahuzzama (2012) yang dimaksud dengan opini audit adalah pendapat auditor tentang laporan keuangan yang telah diauditnya. Penelitian Rustiarini dan Sugiarti (2013) dan Meylisa dan Estralita (2010) menyatakan bahwa opini audit tidak berpengaruh terhadap *audit delay*. Hasil yang bertolak belakang ditunjukkan oleh Kartika (2009) yang menyatakan bahwa opini audit berpengaruh terhadap *audit delay*. Menurut Rustiarini dan Sugiarti (2013) pemberian opini audit wajar tanpa pengecualian tentu dapat meminimalisir *audit delay*. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan adalah:

H3: Opini audit berpengaruh terhadap *audit delay*

#### **Pengaruh *Audit Tenure* pada *Audit Delay***

Penelitian Primadita dan Fitriany (2012) menyatakan bahwa jangka waktu audit berpengaruh terhadap informasi asimetri yang bisa menyebabkan masalah keagenan bisa diatasi dengan mencegah terjadinya *audit delay*. Penelitian Permata (2013) menemukan bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif pada penyampaian

informasi laporan keuangan. Semakin lama masa penugasan antara KAP dengan perusahaan klien yang memberikan penugasan, memungkinkan auditor untuk mengenali industri klien sehingga akan memperpendek masa penyelesaian audit dan dapat menyelesaikan laporan keuangan auditan secara tepat waktu. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan adalah:

H4: *Audit tenure* berpengaruh terhadap *audit delay*

#### **Pengaruh Pergantian Auditor pada *Audit Delay***

Pergantian auditor merupakan perilaku yang dilakukan oleh perusahaan untuk berpindah auditor baik disebabkan oleh aturan yang ada maupun sukarela. Pergantian auditor secara wajib atau dengan secara sukarela bisa dibedakan atas dasar pihak mana yang menjadi fokus perhatian dari isu independensi auditor. Pergantian auditor yang bersifat wajib perhatian utamanya beralih kepada auditor (Febrianto, 2009 dalam Andra, 2012).

Penelitian Rustiarini dan Sugiarti (2013) menunjukkan bahwa pergantian auditor, tentunya auditor baru membutuhkan waktu yang cukup lama untuk mengenali karakteristik usaha klien

dan sistem yang ada di dalamnya sehingga hal ini menyita waktu auditor dalam melaksanakan proses auditnya. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan adalah: H5: Pergantian auditor berpengaruh terhadap *audit delay*

### **Pengaruh *Earnings Management* pada *Audit Delay***

Asthana (2014) berpendapat bahwa kualitas laporan keuangan yang baik akan dicapai bila penyelesaian laporan audit tanpa banyak tanggung waktu antara tanggal akhir laporan keuangan dengan penyelesaian auditnya. Oleh karena itu, adanya pemanipulasian laba atau praktik manajemen laba yang dilakukan oleh manajemen dapat diduga dari adanya dorongan dan kerja keras auditor dalam mencari bukti-bukti terkait hingga penyajian laporan audit yang jauh dari tanggal berakhirnya laporan keuangan.

Penelitian Almilia dan Setiady (2006); Ika dan Ghazali (2012); Khalatbari, dkk (2013) dan Asthana (2014) mendukung adanya penyajian laporan audit yang semakin lama mengidentifikasi adanya praktik manajemen laba serta menurunkan kualitas laba. Berdasarkan uraian tersebut,

dapat disimpulkan hipotesis penelitian adalah

H6: *Earnings Management* berpengaruh terhadap *audit delay*

## **METODE PENELITIAN**

### **Populasi, Sampel dan Teknik Pengumpulan Data**

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2013-2016. Penentuan sampel yang digunakan dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Adapun kriteria yang digunakan adalah; (1) Perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2013 sampai dengan tahun 2016; (2) Perusahaan tersebut mempublikasi laporan keuangan yang telah diaudit dan laporan audit independen selama periode tahun 2013 sampai dengan tahun 2016; (3) Perusahaan tersebut tidak menggunakan mata uang rupiah dalam menyatakan laporan keuangannya. Berdasarkan teknik *purposive sampling* dan kriteria tersebut, diperoleh sampel sebanyak 292 perusahaan selama empat tahun. Pengumpulan data dilakukan dengan teknik studi literature dan teknik riset arsip (*archival research*).

### Definisi Operasional Variabel

*Audit Delay* adalah keterlambatan waktu pelaporan keuangan audit yang disampaikan oleh auditor kepada perusahaan dapat mempengaruhi kualitas informasi dari laporan tersebut. *Audit delay* yang diukur berdasarkan lamanya periode waktu penyelesaian audit dari akhir tahun fiskal perusahaan sampai tanggal laporan audit, yaitu per 31 Desember sampai dengan tanggal yang tertera pada laporan auditor independen. Variabel ini diukur secara kuantitatif dalam jumlah hari (Ristin, 2016).

Ukuran perusahaan adalah suatu skala di mana dapat diklasifikasikan besar/kecilnya perusahaan yang dinilai dari ukuran nominalnya, misalnya melalui jumlah kekayaan, jumlah penjualan yang dilakukan dalam suatu periode penjualan, total nilai buku kekayaan tetap perusahaan, dan jumlah tenaga kerja. Dalam hal ini, peneliti mengukur ukuran perusahaan dengan menggunakan total aktiva perusahaan klien dengan menggunakan *log size* (natural logaritma) dengan tujuan untuk menghaluskan besarnya angka dan menyamakan ukuran regresi.

Ukuran Perusahaan =  $\log(\text{total aktiva})$

Menurut Herusetya (2009), karakteristik auditor didefinisikan sebagai pengalaman auditor mengaudit laporan keuangan dan keahliannya pada suatu industri tertentu atau dengan kata lain auditor tersebut terspesialisasi. Karakteristik auditor diproksikan dengan hubungan afiliasi KAP yang masuk kategori *big four*. Karakteristik diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Perusahaan yang menggunakan jasa KAP yang berafiliasi *big four* diberi kode 1, dan perusahaan yang menggunakan jasa KAP *non big four* diberi kode 0.

Opini audit adalah pernyataan pendapat auditor atas laporan keuangan yang telah diaudit dalam menilai kewajaran laporan keuangan perusahaan (Tobing & Nirwana, 2004). Variabel ini diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Perusahaan yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) diberi nilai *dummy* 1. Sedangkan perusahaan yang memperoleh opini selain opini wajar dengan pengecualian (*Qualified Opinion*) diberi nilai *dummy* 0.

Masalah *audit tenure* sudah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan

Nomor: 17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik. Peraturan tersebut membatasi masa penugasan KAP selama enam tahun dan akuntan publik selama tiga tahun. *Audit tenure* diukur dengan menggunakan lamanya hubungan KAP menjadi auditor pada perusahaan klien dengan variabel *dummy*, angka 0 untuk KAP yang melakukan audit lebih dari enam tahun, sedangkan angka 1 jika KAP melakukan audit dalam waktu enam tahun atau kurang dari enam tahun (Putra & Muid, 2012).

Pergantian auditor biasanya disebabkan oleh berakhirnya kontrak kerja yang telah disepakati auditor dengan perusahaan yang diaudit. Pergantian auditor diukur dengan variabel *dummy*, perusahaan yang melakukan pergantian auditor selama periode penelitian diberi kode 1, dan perusahaan yang tidak melakukan pergantian auditor diberi kode 0.

Manajemen laba terjadi ketika para manajer menggunakan pertimbangan mereka dalam pelaporan keuangan dan struktur transaksi untuk mengubah laporan keuangan dengan tujuan menyestakan beberapa pemangku kepentingan mengenai kondisi kinerja ekonomi

perusahaan atau untuk memengaruhi hasil-hasil kontraktual yang bergantung pada angka-angka akuntansi yang dilaporkan (Sari & Rahayu, 2014). Manajemen laba diukur menggunakan *discretionary accruals* yang dihitung dengan cara menselisihkan *total accruals* (TACC) dan *nondiscretionary accruals* (NDACC).

### Metode Analisis Data

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda (*multiple linear regression analysis*). Model penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + e$$

Keterangan:

- $\gamma$  = Audit Delay
- $\alpha$  = konstanta
- $\beta_{1-4}$  = koefisien regresi variabel
- $x_1$  = Ukuran Perusahaan
- $x_2$  = Karakteristik Auditor
- $x_3$  = Opini Audit
- $x_4$  = *Audit Tenure*
- $x_5$  = Pergantian Auditor
- $x_6$  = EM (*Earnings Management*)
- $\varepsilon$  = *error term*

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dilakukan dengan mengemukakan cara-cara penyajian data hasil penelitian. Setelah dilakukan pengolahan data, dijelaskan bahwa model penelitian yang diteliti menemukan bahwa variabel *audit delay* memiliki nilai terendah sebesar 1.60, nilai tertinggi sebesar 2.02, nilai rata-rata sebesar 1.8740, dan standar deviasi sebesar 0.07757. Sedangkan variabel ukuran perusahaan memiliki nilai terendah sebesar 10.99, nilai tertinggi sebesar 14.42, nilai rata-rata sebesar 12.3006, dan standar deviasi sebesar 0.74525. Variabel *earnings management*, memiliki nilai terendah sebesar -144.50, nilai tertinggi sebesar 98.78, nilai rata-rata sebesar -0.0187, dan standar deviasi sebesar 10.61240.

Selanjutnya, variabel karakteristik auditor memiliki nilai rata-rata sebesar 0.4281, dan standar deviasi sebesar 0.49565. Variabel opini audit memiliki nilai rata-rata sebesar 0.6507 dan standar deviasi sebesar 0.47757. Variabel *audit tenure* memiliki nilai rata-rata sebesar 0.3459 dan standar deviasi sebesar 0.47647. Variabel pergantian auditor memiliki nilai rata-rata sebesar 0.4932 dan

nilai standar deviasi sebesar 0.50081. Masing-masing variabel tersebut diukur dengan menggunakan variabel *dummy* dengan nilai terendah 0 dan tertinggi 1.

### Uji Normalitas Data

Penelitian ini menggunakan uji statistik *one sample kolmogorov-smirnov* dengan kriteria pengujian angka signifikansi  $> 0.05$  maka data berdistribusi normal, dan jika angka signifikansi  $< 0.05$  maka data tidak berdistribusi normal. Hasil uji menggunakan *one sample kolmogorov-smirnov* yang dilakukan menunjukkan bahwa nilai Asymp. Sig. (2-tailed) sebesar 0.083. Hasil yang diperoleh menjelaskan bahwa model regresi memenuhi asumsi normalitas karena nilainya lebih besar dari angka signifikansi 0.05, yang mengindikasikan bahwa data residual terdistribusi normal.

### Uji Multikolinieritas

Pedoman model regresi yang bebas dari multikolinieritas adalah mempunyai nilai  $VIF \leq 10$  dan/atau mempunyai nilai *tolerance*  $\geq 0,10$ . Hasil uji menunjukkan bahwa nilai *tolerance* dari *collinearity statistic* untuk semua variabel independen  $\geq 0,10$  dan mendekati

1, dan Nilai VIF pada semua variabel independen pun berada di bawah angka 10.

Ukuran perusahaan memiliki nilai *tolerance* 0,657 dan VIF 1,522, Karakteristik Auditor memiliki nilai *tolerance* 0,662 dan VIF 1,511, opini audit memiliki nilai *tolerance* 0,986 dan VIF 1,014, Audit tenure memiliki nilai *tolerance* 0,977 dan VIF 1,024, Pergantian auditor memiliki nilai *tolerance* 0,957 dan VIF 1,045, *earnings management* memiliki nilai *tolerance* 0,99 dan VIF 1,006. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terdapat kasus multikolinearitas antara sesama variabel bebas. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa dalam penelitian ini tidak terdapat kasus multikolinearitas antara sesama variabel bebas sehingga analisis regresi dapat dilakukan.

#### **Uji Heteroskedastisitas**

Penelitian ini menggunakan metode Glesjer untuk mendeteksi ada atau tidaknya heterokedasistas dengan nilai signifikansi  $< 5\%$ . Setelah dilakukan pengujian, ditemukan bahwa variabel ukuran perusahaan senilai 0,073, karakteristik auditor senilai 0,084, opini audit senilai 0,375, *audit tenure* senilai 0,081, pergantian auditor senilai 0,127,

*earnings management* senilai 0,587. Berdasarkan nilai variabel di atas secara statistik nilai probabilitas signifikansi seluruh variabel melebihi 0,05, sehingga tidak ada satupun variabel yang berpengaruh signifikan terhadap absolut residual. Maka, dapat disimpulkan bahwa variabel-variabel dalam model regresi penelitian ini terbebas dari masalah heteroskedastisitas.

#### **Uji Autokorelasi**

Penelitian ini menggunakan uji *Durbin-Watson*. Berdasarkan hasil uji autokorelasi, diperoleh nilai *Durbin-Watson* sebesar 1.954. Nilai ini lebih besar dari pada nilai nilai dU yang diperoleh dari tabel *Durbin-Watson* sebesar 1.849, dan terletak antara nilai dU dan (4-dU) sebesar 2.151 ( $1.954 < 1.849 < 2.151$ ). Oleh karena itu, hasil ini menunjukkan bahwa model regresi yang digunakan dalam penelitian ini bebas dari masalah autokorelasi.

#### **Uji Koefisiensi Determinasi (*Adjusted R<sup>2</sup>*)**

Uji ini dilakukan untuk mengetahui seberapa besar variabel independen dapat menjelaskan pergerakan variabel dependen dalam persamaan/model yang

akan diteliti (Ghozali, 2011). Nilai  $R^2$  ini berkisar antara  $0 \leq R^2 \leq 1$ . Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi menunjukkan hasil nilai *Adjusted R Square* sebesar 0.051 atau 5.1%. Nilai ini menunjukkan bahwa variabel *audit delay* dapat dijelaskan sebesar 5.1% oleh variabel bebas ukuran perusahaan, karakteristik auditor, opini audit, *audit tenure*, pergantian auditor dan *earnings management*. Sedangkan sisanya sebesar 94.9% dipengaruhi oleh variabel lain diluar variabel yang diteliti.

#### Uji Signifikansi Parsial (Uji t)

Uji t dilakukan dengan membandingkan probabilitas signifikansi dengan tingkat signifikansi yang digunakan dalam penelitian. Nilai koefisien regresi masing-masing variabel, yaitu ukuran perusahaan sebesar 0.010, karakteristik auditor sebesar 0.012, opini audit sebesar -0.005, *audit tenure* sebesar -0.011, pergantian auditor sebesar -0.009, dan *earnings management* sebesar 0.000. Hasil olahan data tersebut menunjukkan persamaan regresi sebagai berikut:

$$\text{Audit Delay} = - 0.058 + 0.010 \text{ UP} + 0.012 \text{ KA} - 0.005 \text{ OA} - 0.011 \text{ AT} - 0.009 \text{ PA} + 0.000 + \epsilon$$

Dapat dijabarkan bahwa Nilai signifikansi ukuran perusahaan yaitu sebesar  $0.037 < 0.05$ . Sehingga, hasil ini mengindikasikan ukuran perusahaan berpengaruh terhadap *audit delay*. Berdasarkan olahan data tersebut dapat disimpulkan bahwa **H1 diterima** dan **H0 ditolak**. Sedangkan karakteristik auditor yaitu sebesar  $0.048 < 0.05$ , sehingga dapat diartikan bahwa karakteristik auditor berpengaruh terhadap *audit delay*. Berdasarkan olahan data tersebut dapat disimpulkan bahwa **H1 diterima** dan **H0 ditolak**.

Selanjutnya, nilai signifikansi opini audit yaitu sebesar  $0.375 > 0.05$ , sehingga opini audit tidak berpengaruh terhadap *audit delay*. Berdasarkan olahan data tersebut dapat disimpulkan bahwa **H1 ditolak** dan **H0 diterima**. Nilai signifikansi *audit tenure* yaitu sebesar  $0.018 < 0.05$ , sehingga *audit tenure* berpengaruh terhadap *audit delay*. Berdasarkan olahan data tersebut dapat disimpulkan bahwa **H1 diterima** dan **H0 ditolak**.

Serta nilai signifikansi pergantian auditor yaitu sebesar  $0.127 > 0.05$ , sehingga dapat diartikan bahwa pergantian auditor tidak berpengaruh

terhadap *audit delay*, dan dapat disimpulkan bahwa **H1 ditolak** dan **H0 diterima**. Nilai signifikansi *earnings management* yaitu sebesar  $0.587 > 0.05$ , sehingga dapat diartikan bahwa *earnings management* tidak berpengaruh terhadap *audit delay*. Berdasarkan olahan data tersebut dapat disimpulkan bahwa **H1 ditolak dan H0 diterima**.

## **Pembahasan**

### **Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap *Audit Delay***

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap *audit delay*, yang artinya semakin besar ukuran perusahaan maka *audit delay* akan semakin lama. Sebaliknya semakin kecil ukuran perusahaan maka *audit delay* akan semakin cepat.

Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Lestari (2010), Indra dan Arisudhana (2012), Soemargani (2015) yang menemukan tidak adanya pengaruh ukuran perusahaan terhadap *audit delay*. Namun, hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Hendrich (2012),

Khalatbari *et al* (2013), Wijayanti (2015), dan Ristin (2016) yang menunjukkan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh terhadap *audit delay*.

### **Pengaruh Karakteristik Auditor terhadap *Audit Delay***

Hasil ini menerima hipotesis kedua yang menyatakan bahwa karakteristik auditor berpengaruh terhadap *audit delay*. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Saputri (2012), Prasongkoputra dan Saputri (2013), Wijayanti (2015), Ristin (2016) yang membuktikan bahwa karakteristik auditor tidak berpengaruh terhadap *audit delay*. Tetapi, hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Imelda dan Heri (2007), Kartika (2009) dan Sujana (2013) yang menyatakan bahwa karakteristik auditor memiliki pengaruh terhadap *audit delay*. Hasil penelitian ini pun sejalan dengan pandangan atau konsep bahwa penyelesaian kerja audit yang lama akan berdampak buruk terhadap kinerja KAP tersebut di mata klien maupun para pengguna audit lainnya.

**Pengaruh Opini Audit terhadap *Audit Delay***

Hasil ini menolak hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa opini audit berpengaruh terhadap *audit delay*. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Meylisa dan Estralita (2010), Diana dan Magdalena (2012), Wayan (2013), dan Melyda (2016) yang menemukan bahwa opini audit tidak berpengaruh terhadap *audit delay*. Namun, penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Petronela (2004), Payamta (2006), Shinta dan Rahardja (2012), yang menyatakan bahwa opini audit berpengaruh terhadap *audit delay*. Pemberian opini wajar tanpa pengecualian tentu dapat meminimalisir *audit delay*.

**Pengaruh *Audit Tenure* terhadap *Audit Delay***

Hasil penelitian ini menerima hipotesis keempat yang menyatakan bahwa *audit tenure* berpengaruh terhadap *audit delay*. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Primadita dan Fitriany (2012) menyatakan bahwa *audit tenure* berpengaruh terhadap informasi asimetri yang bisa menyebabkan

masalah keagenan bisa diatasi dengan mencegah terjadinya *audit delay*. Sedangkan hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Permata (2013), Wayan (2013), dan Wijayanti (2015) menemukan bahwa *audit tenure* tidak berpengaruh pada penyampaian informasi laporan keuangan.

**Pengaruh Pergantian Auditor terhadap *Audit Delay***

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang digunakan oleh Wayan (2013), dan Wijayanti (2015) menunjukkan bahwa pergantian auditor tidak berpengaruh terhadap *audit delay*. Apabila perusahaan mengalami pergantian auditor, tentunya auditor baru membutuhkan waktu yang cukup lama untuk mengenali karakteristik perusahaan dan system yang ada di dalamnya sehingga hal ini menyita waktu auditor dalam melaksanakan proses auditnya.

**Pengaruh *Earnings Management* terhadap *Audit Delay***

Hasil ini menolak hipotesis keenam yang menyatakan bahwa *earnings management* berpengaruh terhadap *audit delay*. Hasil penelitian ini menunjukkan

bahwa *earnings management* tidak berpengaruh terhadap *audit delay* pada perusahaan manufaktur yang terdapat di Bursa Efek Indonesia periode 2012-2016. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Dyer dan McHugh (1975) yang menjelaskan terdapat hubungan negatif yang signifikan antara waktu keterlambatan dengan kemampuan perusahaan dalam manajemen laba.

## SIMPULAN DAN SARAN

### Simpulan

Berdasarkan uji hipotesis yang telah dilakukan, maka kesimpulan dari penelitian ini adalah ukuran perusahaan berpengaruh terhadap *audit delay*. Karakteristik auditor berpengaruh terhadap *audit delay*. Opini audit tidak berpengaruh terhadap *audit delay*. Artinya, semakin lama *audit tenure*, semakin panjang *audit delay*. *Earnings Management* tidak berpengaruh terhadap *audit delay*.

### Saran

Penelitian berikutnya disarankan agar menggunakan jumlah perusahaan sampel yang lebih besar dan diharapkan peneliti menambahkan variabel baru

seperti pengeluaran pajak. Selain itu penelitian selanjutnya diharapkan dapat melakukan pengujian di perusahaan industri lain untuk menghasilkan uji hipotesis yang lebih beragam.

## DAFTAR PUSTAKA

- Angruningrum, S. & Wirakusuma, M, G. (2013). "Pengaruh Profitabilitas, Leverage, Reputasi KAP dan Komite Audit Pada Audit Delay", *Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 5(2), h:251-270.
- Anthony, R, N. & Vijay, G. (2005). *Management Control System*: Salemba Empat: Jakarta.
- Ariyaningsih, N, N, D & Budhiarta, I, K. (2014). "Pengaruh Total Aset, Tingkat Solvabilitas, dan Opini Audit Pada Audit Delay", *Jurnal Akuntansi Udayana* 7(3), h;747-647.
- Al-Ghanem, W. & Hegazy, M. (2011). "An Empirical Analysis of Audit Delays and Timeliness of Corporate Financial Reporting in Kuwait". *Eurasian Business Review*, (Online). Vol.1, ([www.dramhegazy.com/pdf/news-english.pdf](http://www.dramhegazy.com/pdf/news-english.pdf), diakses 5 Juni 2017).
- Aston, R. Willingham, J. & Elliot, R. (1987). An Empirical Analysis of Audit Delay. *Journal of Accounting Research*. Vol.25.
- Destiana, A. (2009). "Determinan ROA, DER, SIZE, Opini Audit, dan Kualitas Auditor Terhadap Audit

- Delay yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2008-2010*". ([http://eprints.dinus.ac.id/8619/1/jurnal\\_12437.pdf](http://eprints.dinus.ac.id/8619/1/jurnal_12437.pdf), diakses 19 Juni 2017).
- Dyer, J. & McHugh, A. (1975). The Timeliness of the Australian Annual Report. *Journal of Accounting Research*, (Online), Vol. 13, No. 2, ([www.jstor.org/stable/2490598](http://www.jstor.org/stable/2490598), diakses 5 Juni 2017).
- Destiana, A. (2010). Determinan ROA, DER, SIZE, Opini Audit, dan Kualitas Auditor Terhadap *Audit Delay* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2008-2010. ([http://eprints.dinus.ac.id/8619/1/jurnal\\_12437.pdf](http://eprints.dinus.ac.id/8619/1/jurnal_12437.pdf), diakses 6 Juni 2017).
- Diana.& Magdalena, M. (2012). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Integritas Laporan Keuangan pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Volume 16 No. 1a.
- Generally Accepted Auditing Standards*. (1995). *Statement On Auditing Standards No. 78*. New York : AICPA, Inc.
- Hendrich, M. (2012).Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Audit Delay.*Jurnal Ilmiah*. Vol. IV No. 2. Mei 2008, Hal 1-9
- Herusetya, A. (2009). Pengaruh Ukuran Auditor Dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Laba. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2015). *Pengertian Laporan Keuangan*. Standar Akuntansi Keuangan. Jakarta. Vol.1
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2011). *Standar Pekerjaan Lapangan*. Standar Profesional Akuntan Publik, Jakarta : Salemba Empat.
- Kartika, A. (2009). "Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Audit Delay Di Indonesia (Studi Empiris Pada Perusahaan-Perusahaan LQ 45 Yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta)". *Jurnal Bisnis dan Ekonomi (JBE)*. Vol. 16 No. 1. Maret 2009. Hal 1-17.
- Khalatbari, A. Ramezanpour, I. &Haghdoost, J. (2013). Studying the Relationship of Earnings Quality and Audit Delay in Accepted Companies in Tehran Securities. *International Research Journal of Applied and Basic Sciences*, (Online), Vol. 6, No. 5, ([www.irjabs.com/files\\_site/paperlist/r\\_1724\\_131014120658.pdf](http://www.irjabs.com/files_site/paperlist/r_1724_131014120658.pdf), diakses 5 Juni 2017).
- Lestari, D. (2010). *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Audit Delay (Studi Empiris pada Perusahaan Consumer Goods yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia)*, (Online), ([http://eprints.undip.ac.id/231146/SKRIPSI\\_DEWI\\_LESTARI.pdf](http://eprints.undip.ac.id/231146/SKRIPSI_DEWI_LESTARI.pdf), diakses 19 Juni 2017).
- Meylisa, J. I. &Estralita. (2010). *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Audit Report Lag Pada Perusahaan Yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia*. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*. Vol.12 No.3. Desember 2010. Hal 175-186.

- Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 1 (Revisi 2009) *Penyajian Laporan Keuangan*. Dewan Standar Akuntansi Keuangan –Ikatan Akuntan Indonesia, Jakarta.
- Putra, D, S, T., & Muid, D. (2012). Pengaruh Independensi, Mekanisme *Corporate Governance*, Kualitas Audit, dan Manajemen Laba terhadap Integritas Laporan Keuangan. *Diponegoro Journal of Accounting*, Volume 1 No. 2.
- Rachmawati, S. (2008). Pengaruh Faktor Internal dan Eksternal Perusahaan Terhadap Audit Delay dan Timeliness. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 10 No. 1. Mei 2008 Hal 1-10.
- Ristin, F. (2016). “Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Audit Delay Pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia”. *Ekonomi dan Bisnis*. Universitas Hasanudin. Makassar.
- Rustiarini, N, W. & Sugiarti, N, W. (2013). Pengaruh Karakteristik Auditor, Opini Audit, Audit Tenure, Pergantian Auditor Pada Audit Delay. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika JINAH*. Vol. 2. No. 2. Hal 1-19.
- Sari, M, R. & Rahayu, S. (2014). Analisis Pengaruh Independensi Auditor, Mekanisme *Corporate Governance*, Kualitas Audit, dan Manajemen Laba terhadap Integritas Laporan Keuangan. *Proceedings SNEB*, Hal. 1.
- Saputri, O. (2012). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Audit Delay (Studi Empiris pada Perusahaan-Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia). Universitas Diponegoro, (Online), ([http://eprints.undip.ac.id/Skripsi\\_2a0.pdf](http://eprints.undip.ac.id/Skripsi_2a0.pdf), diakses 6 Juni 2017).
- Suartana, I, W. (2010). *Akuntansi Keperilakuan Teori dan Implementasi*. Yogyakarta: Andi.
- Subekti, I. & Wulandari, N. (2004). Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Audit Delay. (Online). ([http://eprints.unibraw.ac.id/3245/6/jurnal\\_7634.pdf](http://eprints.unibraw.ac.id/3245/6/jurnal_7634.pdf)).
- Shinta, A, W, R. (2012). Analisis Faktor-faktor yang Berpengaruh Terhadap Audit Delay Pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia Tahun 2008-2010. *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol. 1 No. Hal 1-3
- Tobing, R. & Nirwana. (2004). *Kamus Istilah Akuntansi*. Jakarta: Atalya Rileni Sucedo.
- Tuanakotta, T, M. (2013). *Audit Kontemporer*. Salemba Empat : Jakarta.
- Whittington, O, R. & Kurt Pany. (2012). *Principles of Auditing, and Other Assurance Service*, 18th Edition, Mc-Graw-Hill, New York, NY.
- Wijayanti, M. (2015). “Analisis Pengaruh Ukuran Perusahaan, Karakteristik Auditor, Opini Audit, Audit Tenure, Dan Pergantian Auditor Pada Audit Delay”. Artikel Ilmiah. Surabaya:

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi  
Perbanas Surabaya.

