



MARANATHA ECONOMICS & BUSINESS CONFERENCE 2019

Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Maranatha

PENGEMBANGAN *KNOWLEDGE-BASED ECONOMY*
PADA INSTITUSI PENDIDIKAN MENUJU REVOLUSI INDUSTRI 4.0

3-4 OKTOBER 2019

UNIVERSITAS KRISTEN MARANATHA

PROCEEDING

Fakultas Ekonomi
Universitas Kristen Maranatha
Jl. Prof. drg. Surya Sumantri, M.P.H. No. 65
Bandung - 40164, Jawa Barat, Indonesia
Telp : +62 22-201 2186 | +62 22-200 3450, ext. 1570/1571
Fax : +62 22-201 7625
Email : mebc@eco.maranatha.edu

PENGARUH PENYAJIAN KEMBALI DAN BIAYA AUDIT TERHADAP UPAYA AUDITOR

Edwin Rhema Adisetya
Jurusan Akuntansi Fakultas Bisnis dan Ekonomika
Universitas Atma Jaya Yogyakarta
e_rhema@yahoo.com

Anggreni Dian Kurniawati
Jurusan Akuntansi Fakultas Bisnis dan Ekonomika
Universitas Atma Jaya Yogyakarta
anggreni.kurniawati@uajy.ac.id

ABSTRAK

Studi ini menguji pengaruh penyajian kembali dan biaya audit terhadap peningkatan upaya auditor. Biaya audit serta penyajian kembali yang dilakukan oleh klien menunjukkan perlunya peningkatan upaya yang dilakukan oleh auditor. Dalam penelitian ini, upaya auditor diprosikan dengan keterlambatan penyelesaian laporan audit (*audit report lag*). Sampel penelitian ini adalah 562 perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode 2014-2016 dan hipotesis dianalisis menggunakan regresi berganda. Hasil penelitian ini bertentangan dengan hipotesis yang diajukan yaitu penyajian kembali tidak mempengaruhi upaya auditor. Hal ini dapat dijelaskan dengan penggunaan para ahli di bidang-bidang tertentu dalam audit dan fokus auditor pada bidang-bidang berisiko tinggi, sehingga proses penyajian kembali tidak memengaruhi upaya auditor. Penjelasan lainnya adalah ketika tidak ada rotasi auditor, maka penyajian kembali dapat mengurangi beban kerja dari peningkatan prosedur auditor yang harus dilakukan. Namun, biaya audit berpengaruh negatif terhadap upaya auditor. Berdasarkan hasil tersebut, jasa akuntan publik dapat menentukan jumlah biaya audit yang sesuai dalam proses penyediaan layanan audit sesuai dengan anggaran yang telah dibuat dan masih harus mempertimbangkan kemampuan sumber dayanya serta kondisi perusahaan klien ketika masuk ke dalam perikatan audit. Selain itu, perusahaan harus mempertimbangkan faktor-faktor lain yang membuat penilaian risiko auditor terhadap kondisi perusahaan dapat ditekan ke tingkat yang dapat diterima.

Kata kunci: biaya audit, *audit report lag*, upaya auditor, penyajian kembali.

ABSTRACT

This study examines the effect of restatement and audit fee on auditor effort. Audit fee as well as the restatement which is conducted by the client indicates the need for increased effort made by the auditor. In this study, auditor effort proxied by audit report lag. There are 562 observations from all of companies listed in Indonesia Stock Exchange (IDX) in period 2014-2016 and the hypothesis analyzed using multiple regression. The result shows that, contrary to the hypothesis, restatement does not affect auditor effort. It can explain by using experts in certain areas in the audit and the auditor's focus on high risk areas, so that the process of restatement does not affect the auditor effort. The other explanation is when there is not auditor rotation, then restatement can reduce the workload of the increased auditor procedures that must be performed. However, audit fee negatively affects auditor effort. Based on the results, the public accountant service can determine the appropriate amount of audit fee in the process of providing audit services in accordance with the budget that has been made and must still consider the ability of its resources and the condition of the client companies when entering into an audit engagement. Furthermore, the companies must consider other factors that make the auditor's risk assessment of company conditions able to be suppressed to an acceptable level.

Keywords: audit fee, audit report lag, auditor effort, restatement.

PENDAHULUAN

Ketepatan waktu penyelesaian audit merupakan sebuah upaya auditor dalam melakukan audit laporan keuangan kliennya karena laporan keuangan auditan yang tepat waktu berkontribusi besar dalam pengambilan keputusan investasi oleh investor atau calon investor. Informasi-informasi yang terkandung dalam laporan keuangan auditan dapat menunjukkan kinerja perusahaan di tahun tersebut. Jika informasi-informasi laporan keuangan auditan tidak tersedia ketika dibutuhkan, terlambat disajikan, maka informasi yang terkandung di dalamnya akan menjadi tidak bernilai, hal ini akan membuat fungsinya menjadi tidak relevan lagi (Ohaka dan Akani, 2017). Menurut Effendi (2018) ketepatan waktu tidak menjamin relevansi, tetapi relevansi informasi tidak dimungkinkan tanpa ketepatan waktu. Informasi mengenai kondisi dan posisi perusahaan harus secara cepat dan tepat waktu sampai ke pemakai laporan keuangan. Akumulasi, peringkasan, dan penyajian selanjutnya informasi akuntansi harus dilakukan secepat mungkin untuk menjamin tersedianya informasi sekarang di tangan pemakai.

Ukuran kesesuaian waktu dalam penyajian laporan keuangan auditan di Indonesia sangat sulit ditentukan, walaupun ada peraturan yang terkait dengan batasan waktu publikasi laporan keuangan auditan. BAPEPAM-LK dalam keputusan Ketua BAPEPAM No. KEP-346/BL/2011 memberikan batasan waktu penyelesaian laporan keuangan auditan selama sembilan puluh hari. Selama batas waktu ini, auditor akan mengupayakan untuk memenuhi ketentuan ini karena semakin lama laporan keuangan auditan dipublikasikan, maka semakin berkurang relevansi informasi keuangan yang terkandung di dalamnya. Tertundanya penyampaian atau publikasi laporan keuangan dapat dipengaruhi oleh jangka waktu pelaporan audit (Lianto dan Kusuma, 2010). Lamanya waktu yang dibutuhkan auditor dalam mengaudit laporan keuangan dari akhir tanggal laporan keuangan perusahaan sampai dengan penyelesaian auditnya yaitu tanggal laporan audit atas laporan keuangan tersebut disebut dengan *audit report lag* (Abernathy *et al.*, 2016). *Audit report lag* merupakan salah satu *output* audit eksternal yang dapat diobservasi (Bamber *et al.*, 1993).

Proses audit yang efisien diperlukan untuk mendukung upaya auditor dalam menyelesaikan laporan keuangan auditan secara tepat waktu. Kantor Akuntan Publik (KAP) menentukan faktor keberhasilan upaya auditor dalam menyelesaikan auditnya secara efisien. Salah satu faktor eksternal yang paling mudah diobservasi dari usaha yang dilakukan auditor untuk membuat sebuah proses audit dapat berjalan efisien adalah biaya audit. Peningkatan persaingan antar KAP saat ini menyebabkan penurunan kualitas audit karena KAP tidak ingin kehilangan kliennya dan menurunkan kualitas audit yang dihasilkan (Kallapur, Sankaraguruswamy, dan Zang, 2008 dalam Mardiana dan Anggraita, 2014). KAP harus menilai apakah mempunyai sumber daya manusia, waktu, kompetensi yang memadai untuk menangani penugasan audit terhadap perusahaan kliennya (Tuanakotta, 2014). KAP harus menghadapi suatu situasi yang dilematis yaitu membuat biaya audit menjadi lebih kompetitif atau sesuai dengan keadaan kliennya, di satu sisi KAP dituntut untuk tidak menurunkan kualitas sumber daya manusia yang dimilikinya untuk sebuah penugasan audit. Kompleksitas perusahaan menuntut lebih banyak auditor dalam melakukan audit laporan keuangan, hal ini berpengaruh terhadap biaya auditnya.

Selain itu, biaya audit juga berimplikasi pada upaya auditor untuk menyelesaikan audit laporan keuangan tanpa menurunkan standar kualitasnya.

Faktor potensial lain yang juga dapat memengaruhi upaya auditor menyelesaikan audit laporan keuangannya adalah penyajian kembali laporan keuangan (*restatement*). *Restatement* diatur oleh Pedoman Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 25 yang memiliki tujuan membuat laporan keuangan tetap terjaga relevansi, keandalan, dan daya bandingnya. Ketika perusahaan menyajikan kembali laporan keuangannya, maka beban audit pada tahun yang terkait juga akan bertambah. Hal ini diatur dalam ISA 710 tentang *Comparative Information* alinea tujuh dan delapan di mana auditor harus mengevaluasi terlebih dahulu laporan keuangan untuk menilai apakah informasi komparatif yang terkandung di dalamnya telah sesuai dengan jumlah dan pengungkapan lain yang disajikan di periode awal, atau telah disajikan kembali. Selanjutnya, auditor harus melakukan tambahan prosedur audit untuk memperoleh bukti audit yang cukup untuk menentukan apakah ada salah saji yang material. Tambahan pekerjaan inilah yang nantinya berkaitan dengan *audit report lag*. Faktor yang memperlama waktu yang dibutuhkan untuk menyerahkan laporan keuangan auditan adalah adanya penyajian kembali yang harus diungkapkan di laporan keuangan.

Penyajian kembali laporan keuangan serta biaya audit menunjukkan perlunya peningkatan upaya audit yang dilakukan oleh auditor (*auditor effort*). Upaya audit dapat diproksikan oleh *audit report lag* (Knechel *et al.*, 2009 dalam Blankey *et al.*, 2014). Penelitian ini bertujuan untuk mencari bukti empiris tentang pengaruh penyajian kembali dan pengaruh penyajian kembali dan biaya audit terhadap upaya auditor dalam menyelesaikan laporan keuangan auditan.

LANDASAN TEORI, KAJIAN EMPIRIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Penelitian ini memakai dua teori utama yaitu *agency theory* (Jensen dan Meckling, 1976; Scott, 2003) sebagai *grand theory* dan *contracting theory* sebagai *middle range theory*. Berdasarkan *agency theory*, ketika *principal* tidak mempercayai *agent*-nya dalam menyediakan informasi yang dapat dipercaya dan relevan, mereka akan merekrut pihak eksternal yang ahli di bidangnya dan

independen terhadap *agent*. Selanjutnya, auditor yang terlibat sebagai *agent* di bawah kontrak, diekspektasikan oleh *principal* memiliki independensi dalam mengatur proses bisnis sebuah entitas. Auditor dalam konteks ini bertujuan untuk untuk menegakkan kembali kepercayaan dan memberikan stabilitas kepada *principal*.

Teori kedua yang digunakan adalah *contracting theory* menurut Laffont dan Tirole (1993). Teori ini memiliki prinsip untuk mempelajari bagaimana pelaku ekonomi dapat membangun kesepakatan dalam kontrak yang optimal, dalam keadaan ketidakpastian dan adanya informasi asimetris. Menurut Tandiontong (2016), informasi asimetris terjadi karena penyedia dianggap memiliki informasi tentang biaya produksi dan *level of effort* yang tidak diketahui pembeli. Berdasarkan teori tersebut, dalam konteks jasa audit, pembeli jasa diasosiasikan dengan klien, sementara penyedia jasa diasosiasikan dengan KAP. Penyedia jasa dapat mengetahui biaya dan *effort* yang harus direncanakan dan dipertimbangkan dalam menyediakan jasa audit kepada kliennya, sehingga dapat memengaruhi *bargaining power* antara klien dan KAP. Dalam konteks pemberian jasa audit, menurut ISA 210.10 dinyatakan bahwa dalam surat perikatan audit yang tepat harus memuat tujuan dan lingkup audit atas laporan keuangan, tanggung jawab auditor, tanggung jawab manajemen, penegasan mengenai kerangka pelaporan keuangan, dan referensi atau acuan kepada bentuk dan isi laporan yang akan diterbitkan auditor. Akan tetapi, hal tersebut tidak mampu memberikan informasi yang lengkap mengenai faktor yang muncul, sehingga diperlukan adanya tambahan pertimbangan oleh auditor (Tuanakotta, 2014:263).

Perikatan yang dilakukan oleh KAP pada awal proses audit harus mempertimbangkan apakah KAP mempunyai kompetensi, sumber daya, dan waktu yang diperlukan. Pertimbangan tersebut akan berdampak pada pembuatan anggaran waktu dan biaya dalam menentukan perencanaan audit. Pada surat perikatan audit, auditor harus mencantumkan biaya audit yang berkaitan dengan pembebanan, komponen *out-of-pocket expense* serta periode penugasan. Penentuan biaya audit telah ditentukan oleh IAPI pada tahun 2016 melalui Peraturan Pengurus No. 2 tahun 2016 dengan menetapkan tarif bawah untuk menjaga kualitas auditnya. Canary, 1988 dan Dyer dan McHugh, (1995) menunjukkan bahwa meningkatnya *audit delay* dapat

diterima oleh perusahaan sebagai *trade-off* untuk mengurangi biaya audit. Permasalahan utamanya adalah sampai seberapa banyak pengurangan biaya audit yang dilakukan oleh auditor. Penelitian yang dilakukan oleh Asthana dan Boone (2012) menemukan bahwa biaya audit di bawah normal berhubungan dengan audit yang dipersingkat dan mengindikasikan kualitas audit yang lebih buruk. Menurut Peraturan Pengurus No. 2 tahun 2016 pasal 7 ayat 1 yang dikeluarkan oleh IAPI tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Keuangan menyatakan bahwa penetapan batas bawah upah dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit. Hal tersebut dilakukan sebagai indikator terpenuhinya imbalan jasa yang memadai sehingga memungkinkan anggota mampu melaksanakan jasa audit.

Rubin (1992) menyatakan bahwa audit laporan keuangan yang diselesaikan pada waktunya mungkin akan lebih mahal karena membutuhkan sumber yang terkonsentrasi seperti tambahan jam dan *staffing* atau dengan kata lain, *opportunity cost* auditor menjadi lebih tinggi. Biaya audit memiliki hubungan positif terhadap *audit report lag*. Hal ini disebabkan oleh meningkatnya pekerjaan audit dalam melakukan pengujian audit. Di lain sisi, penelitian terdahulu dari Leventis *et al.* (2005) menemukan bahwa biaya audit per jam memiliki hubungan negatif terhadap *audit report lag*. Hal ini berarti pelaporan audit yang tepat waktu dapat dihubungkan dengan *audit fee premium*, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Biaya audit berpengaruh negatif terhadap upaya auditor.

Dalam proses pemeriksaan, auditor harus mempertimbangkan apakah kebijakan akuntansi yang diterapkan oleh manajemen sudah sesuai dengan standar keuangan yang berlaku atau tidak. Hal ini dilakukan oleh auditor untuk menekan materialitas yang ditimbulkan pada tingkat saldo atau laporan keuangan ke tingkat yang dapat diterima. Penerapan kebijakan akuntansi yang bersifat retrospektif, mengharuskan perusahaan untuk melakukan penyajian kembali sebagai informasi komparatif untuk pengguna laporan keuangan. Di satu sisi, auditor harus memiliki keyakinan yang cukup terhadap kebijakan akuntansi, namun di sisi lain, auditor harus mempertimbangkan ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan yang diaudit. Auditor dalam hal ini bertindak sebagai *agent* yang ditunjuk oleh *principal* harus

mampu menjaga ketepatan waktu kualitas informasi dalam laporan keuangan auditan yang mengakomodir adanya penyajian kembali laporan keuangan.

Penyajian kembali laporan keuangan diatur dalam peraturan BAPEPAM-LK mengenai Pedoman Akuntansi Perusahaan Efek no KEP-698/BL/2011 pada bab 6, poin 12 yang menyatakan bahwa Perusahaan Efek (PE) yang menerapkan kebijakan akuntansi secara restrospektif wajib menyajikan minimal tiga laporan posisi keuangan untuk menunjukkan informasi komparatif. Dalam SA 710 mengenai Informasi Komparatif, auditor harus melakukan prosedur audit dan menentukan apakah laporan keuangan telah mencakup informasi komparatif yang diharuskan menurut kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan apakah informasi tersebut telah diklasifikasikan dengan tepat, maka perlu adanya prosedur audit tambahan dalam menanggapi penyajian kembali yang dilakukan oleh perusahaan.

Pada penelitian ini, penyajian kembali laporan keuangan dibedakan menjadi dua yaitu *current restatement* dan *past restatement* mengacu pada penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Blankey *et al.*, (2014). Dalam penelitian ini *current* dan *past restatement* akan memacu peningkatan upaya audit untuk menghadapi isu penyajian kembali. Peningkatan upaya audit, dapat berakibat pada peningkatan *audit report lag* pada tahun penyajian kembali. Hal ini didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Blankey *et al.*, (2014) yang menyatakan bahwa munculnya penyajian kembali berdampak positif signifikan terhadap *audit report lag*. Penyajian kembali pada tahun perusahaan menyajikan kembali laporan keuangannya (*current restatement*) berdampak pada bertambahnya jumlah pekerjaan auditor secara signifikan, seperti mereviu laporan-laporan keuangan sebelumnya untuk menentukan tingkat salah saji serta meluangkan waktu yang lebih untuk bertemu dengan direktur komisaris dan komite audit. *Current restatement* ditentukan apabila klien mengumumkan penyajian kembali antara laporan audit tahun lalu dan laporan audit tahun ini, maka hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H_{2a}: *Current Restatement* berpengaruh positif terhadap upaya auditor.

Pada tahun setelah penyajian kembali (*past restatement*), auditor tidak hanya harus menindaklanjuti isu residual yang merupakan dampak dari penyajian kembali,

auditor juga harus menambah pengujian pengendalian internal dan pengujian substantif untuk mengkompensasi berkurangnya kepercayaan terhadap pengendalian internal. *Past restatement* ditentukan apabila klien mengumumkan penyajian kembali baik dari dua tahun sebelum laporan audit tahun ini (Blankey *et al.*, 2014). Dengan demikian, hipotesis penelitian dapat dirumuskan sebagai berikut:

H_{2b} : *Past Restatement* berpengaruh positif terhadap upaya auditor.

METODE

Sampel penelitian ini adalah 562 perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode 2014-2016. Variabel dependen dari penelitian ini adalah upaya auditor yang diprosikan oleh *audit report lag* yang dihitung dari perbedaan akhir tanggal laporan keuangan perusahaan sampai laporan opini audit diterbitkan oleh auditor independen. Sedangkan, variabel independen dalam penelitian ini adalah biaya audit dan penyajian kembali. Biaya audit merupakan jumlah nominal (dalam rupiah) yang dibayarkan klien sebagai imbalan jasa audit yang diberikan oleh KAP yang dioperasionisasikan dengan melihat data yang diungkapkan oleh perusahaan yang terdaftar di BEI pada laporan tahunan. Sesuai dengan Harahap *et al.*, (2018) biaya audit yang dijadikan obyek dalam penelitian ini adalah jumlah nominal imbalan profesional terhadap jasa audit yang diberikan oleh KAP dan tidak tergabung dengan imbalan jasa untuk lembaga penunjang pasar modal lainnya.

Variabel penyajian kembali dioperasionisasikan dengan menggunakan variabel *dummy*. Sesuai dengan penelitian terdahulu dari Blankley *et al.*, (2014) di mana variabel *restatement* dibagi menjadi dua. Pertama *current restatement* yaitu apabila klien mengumumkan penyajian kembali antara laporan audit tahun lalu dan laporan audit tahun ini maka akan diberi nilai 1, jika sebaliknya, maka akan diberikan nilai 0. Kedua, *past restatement* yaitu apabila klien mengumumkan penyajian kembali baik dari dua tahun sebelum laporan audit tahun ini, maka akan diberi nilai 1, jika sebaliknya, maka diberikan nilai 0.

Pengujian hipotesis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil statistik deskriptif diketahui bahwa dari 562 data pengamatan, terjadi *audit report lag* paling pendek sebesar 7 hari dan paling panjang 274 hari. Biaya audit terendah dari data pengamatan adalah Rp 39.600.000 sedangkan nilai tertingginya adalah Rp 16.194.000.000. *Current restatement* menunjukkan rata-rata sebesar 0,37 dengan standar deviasi sebesar 0,482 dan *past restatement* menunjukkan rata-rata sebesar 0,31 dengan standar deviasi sebesar 0,463.

Berdasarkan uji asumsi klasik dengan *alpha* sebesar 5%, hasil uji normalitas menunjukkan bahwa data tidak terdistribusi secara normal, maka dilakukan transformasi dalam bentuk logaritma dengan melakukan *trimming* terhadap *data outlier*, sehingga jumlah pengamatan menjadi 269 data. Hasilnya menunjukkan bahwa nilai Kolmogorov-Smirnov Z sebesar 1,341 dan *Asymp. Sig* sebesar 0,055 sehingga dapat dikatakan bahwa data tersebut telah normal. Hasil uji multikolinieritas dengan cara melihat nilai *tolerance* dan *Variance Inflation Factor* (VIF) menunjukkan bahwa tidak ada variabel independen yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 0,10 dan nilai VIF lebih dari 10, dengan kata lain, tidak terjadi multikolinieritas antar variabel independen dalam model tersebut. Pengujian heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan *scatter plot* di mana terlihat bahwa titik-titik menyebar secara acak serta tersebar baik di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y, hal ini menunjukkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi. Uji autokorelasi dilakukan dengan menggunakan Durbin-Watson (DW) dengan nilai DW sebesar 2,007 lebih besar dari batas atas dU dan kurang dari 4-dU, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi autokorelasi.

Hasil *adjusted R²* adalah 0,353, hal ini berarti variabilitas variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen sebesar 35,3%, sedangkan sisanya (64,7%) dijelaskan dengan faktor di luar model. Hasil uji hipotesis dengan menggunakan regresi linier berganda nampak pada Tabel I sebagai berikut:

Tabel I Hasil Uji Regresi Linier Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2,455	0,049		50,458	0,000
Biaya audit	-0,067	0,006	-0,598	-12,071	0,000
<i>Current restatement</i>	-0,004	0,011	-0,035	-0,373	0,710
<i>Past restatement</i>	0,001	0,011	0,004	0,046	0,963

Dependent Variable: Audit Report Lag

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS

Berdasarkan hasil uji parsial, biaya audit berpengaruh negatif signifikan terhadap *audit report lag*. Oleh karena itu, hipotesis pertama (H_1) yang menyatakan bahwa biaya audit berpengaruh negatif terhadap upaya audit dapat diterima. Penelitian terdahulu mengkonfirmasi adanya *trade-off* yang dilakukan perusahaan terhadap *audit delay* (Canary, 1998; Dyer dan McHugh, 1995). Dalam penelitian yang dilakukan oleh Leventis *et al.*, (2005), pelaporan audit yang tepat waktu diasosiasikan dengan biaya audit yang lebih tinggi. Dalam konteks penelitian ini, dapat dikatakan semakin tinggi biaya audit, maka semakin pendek *audit report lag* klien. Harahap *et al.*, (2018) menyatakan bahwa *audit fee* ditentukan secara subyektif di mana dapat ditentukan oleh salah satu sisi atau oleh daya tawar antara KAP dan kliennya. Dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik Seksi 240 (Imbalan Jasa Profesional dan Bentuk Remunerasi Lainnya) pada paragraf pertama, menyatakan bahwa terdapat ancaman kepentingan pribadi terhadap kompetensi serta kecermatan dan kehati-hatian profesional ketika besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan sedemikian rendahnya yang mengakibatkan tidak dapat dilaksanakannya perikatan dengan baik berdasarkan standar teknis dan standar profesi yang berlaku. Untuk mencegah adanya *moral hazard* tersebut, maka IAPI menetapkan batas bawah besarnya imbalan jasa audit agar meningkatkan jasa kualitas audit.

Semakin besar upaya audit yang digunakan oleh KAP dalam mengaudit kliennya, dapat berpengaruh terhadap efektivitas dan efisiensi dalam melakukan proses audit agar menghasilkan kualitas audit yang baik. Upaya audit tersebut pasti membutuhkan imbalan jasa yang sesuai. Ketika KAP memiliki sumber daya manusia

yang kompeten, maka upaya audit mampu mempersingkat waktu yang dibutuhkan KAP untuk menerbitkan opini audit, implikasinya semakin cepat pula klien mampu menyajikan laporan keuangan auditan tahun bersangkutan, sehingga informasi sampai di tangan investor. Hal tersebut akan mengurangi asimetri informasi yang terjadi sehingga secara tidak langsung, nilai perusahaan dapat naik di mata investor. Hal ini yang menjadi pertimbangan perusahaan untuk mau membayar *audit fee* yang cukup besar agar laporan keuangan auditan dapat cepat selesai.

Berdasarkan hasil uji parsial, variabel *restatement* yang dibagi menjadi dua, yaitu *current restatement* dan *past restatement* dapat dikatakan bahwa hipotesis H_{2a} maupun H_{2b} yang menyatakan bahwa *current* dan *past restatement* berpengaruh positif terhadap *audit report lag* tidak diterima. Menurut ISA, aktivitas proses audit secara umum dimulai dari penilaian risiko, merespon risiko dan melaporkan risiko, dan di dalam proses penilaian risiko, perencanaan audit merupakan salah satu proses yang harus dilakukan. Dalam SA 300, pada paragraf A8 secara lebih rinci disebutkan bahwa harus ada pengalokasian sumber daya pada area audit tertentu yaitu pertimbangan penggunaan anggota tim yang berpengalaman, jumlah anggota tim dan keterlibatan pakar. Dalam menghadapi adanya penyajian kembali yang dilakukan karena penerapan kebijakan akuntansi, adanya perubahan estimasi maupun adanya kesalahan, auditor perlu melakukan perencanaan yang matang, sehingga waktu yang dibutuhkan untuk menyimpulkan opini audit dapat dipersingkat.

Selain itu, dalam penelitian ini kebanyakan penyebab dari perusahaan melakukan penyajian kembali adalah karena adanya penerapan kebijakan akuntansi, walaupun ada juga beberapa hal lain yang dapat menjadi penyebab penyajian kembali seperti perubahan estimasi manajemen ataupun karena kesalahan, hal tersebut pasti memengaruhi karakteristik data observasi. Penerapan kebijakan akuntansi, yang mayoritas dilakukan oleh perusahaan dalam penelitian ini adalah PSAK 24 Revisi 2013 terkait dengan imbalan kerja. Terkait dengan hal tersebut, perusahaan dan auditor dapat menggunakan jasa aktuarial yang membantu dalam hal menghitung cara penghitungan beban pensiun, pengakuan keuntungan dan kerugian aktuarial. Penerapan PSAK 24 mengenai imbalan jasa, yang mengharuskan perusahaan menerapkan kebijakan tersebut dengan retrospektif. Dalam hal auditor menggunakan jasa profesional, pilihan tersebut diatur dalam SA 620 tentang

pekerjaan pakar auditor. Pada paragraf A30, auditor dan pakar auditor dapat melakukan komunikasi dua arah yang efektif memudahkan penyatuan sifat, saat dan luasnya prosedur pakar auditor dengan pekerjaan lain atas audit, dan memodifikasi semestinya terhadap tujuan pakar auditor selama audit berlangsung, sehingga proses audit laporan keuangan yang menerapkan PSAK 24 dapat berjalan lebih efisien. Penggunaan pakar pada area tertentu dalam audit serta fokus auditor pada area berisiko tinggi, sehingga proses penyajian kembali (*current restatement*) tidak berpengaruh terhadap *audit report lag*. Selain itu, dengan adanya faktor perikatan oleh auditor, ketika tidak ada pergantian auditor, maka penyajian kembali dapat mengurangi beban kerja dari bertambahnya prosedur audit yang harus dilakukan. Auditor dapat melihat pada kertas kerja pemeriksaan tahun lalu yang merupakan sumber penting dalam menyelesaikan audit tahun berjalan sebagai panduan awal memulai audit (Agoes dan Trisnawati, 2017).

KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan secara empiris tentang pengaruh biaya audit dan penyajian kembali terhadap upaya auditor yang diproksikan oleh *audit report lag*. Simpulan dari penelitian ini adalah biaya audit berpengaruh negatif terhadap upaya auditor, namun penyajian kembali tidak berpengaruh terhadap upaya auditor.

Kantor Akuntan Publik dapat menentukan besaran biaya audit yang pantas dalam melakukan proses pemberian jasa audit sesuai dengan anggaran yang telah dibuat. Kantor Akuntan Publik juga harus mempertimbangkan kemampuan sumber daya manusia yang dimiliki serta kondisi perusahaan klien ketika melakukan perikatan. Di sisi lain, manajemen klien harus mempertimbangkan faktor-faktor lain yang membuat penilaian risiko oleh auditor terhadap kondisi perusahaan dapat ditekan ke tingkat yang dapat diterima.

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah adanya pengurangan sampel hampir 50% disebabkan adanya proses *trimming data*. Mengingat karakteristik data yang tidak normal, maka saran bagi penelitian selanjutnya adalah peneliti dapat mempertimbangkan memakai metode lain yang mampu menormalkan data variabel dependen tanpa terlalu banyak mengurangi sampel. Selain itu, penelitian selanjutnya

juga dapat melakukan penelitian dengan mempertimbangkan untuk memakai metode penelitian uji beda untuk menangkap fenomena penyajian kembali pada tahun 2015.

DAFTAR PUSTAKA

- Abbott, L. J., Parker, S., and Peters, G. F. 2004. "Audit Committee Characteristics and Restatement". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23 (1), pp.69-87.
- Abernathy, *et al.* 2016. "An International Perspective on Audit Report Lag: A Synthesis of the Literature and Opportunities for Future Research". *International Journal of Auditing*, 21, pp.100-127.
- Abidin, S., Beattie, V., and Goodacre, A. 2010. "Audit market structure, fees and choice in a period of structural change: Evidence from the UK-1998-2003". *The British Accounting Review*, 42 (3), pp.187-206.
- Agoes dan Trisnawati. 2014. *Praktikum Audit Seri 3*. Jakarta: Salemba Empat.
- Bamber *et al.* (1993). "Audit Structure and Other Determinants of Audit Report Lag: An Empirical Analysis". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 12 (1), pp.1-23.
- Blankey *et al.* 2014. "The Relationship between Audit Report Lags and Future Restatements". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33 (2), pp. 27-57.
- Canary, H. 1988. "Timely Financial Reporting". *Governmental Finance Review*, 4 (4), pp.19-21.
- Dyer, J. C. and McHugh, A. J. 1975. "The Timeliness of the Australian Annual Report". *Journal of Accounting Research*, 13 (3), pp. 204-219.
- Effendi, Bachtiar. 2018. "Profitabilitas, Solvabilitas dan Audit Delay Pada Perusahaan Consumer Goods yang Terdaftar Di BEI". *Owner Riset dan Jurnal Akuntansi*, Vol. 2 (2), pp. 100-108.
- Fama, E. F., and French, K. R. 1998. "Value versus growth: The international evidence". *The journal of finance*, 53 (6), pp. 1975-1999.
- Ghozali, Imam. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 23*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

- Harahap, D *et al.* 2018. "Audit Fee: Evidence from Indonesia after Adopting International Standards on Auditing (ISAs)". *Review of Integrative Business and Economics Research*, 7 (1), pp.170-181.
- Jensen and Meckling. 1976. "The Theory of The Firm: Manajerial Behaviour, Agency Cost, and Ownership Structure". *Journal of Financial and Economics*, 3, pp. 305-360.
- Kallapur, *et al.* 2010. "Audit Market Concentration and Audit Quality". *Unpublished Manuscript*, Singapore Management University, Singapore.
- Knechel, *et al.* 2009. "A Modified Audit Production Framework: Evaluating the Relative Efficiency of Audit Engagements". *The Accounting Review*, 84 (5), pp.1607-1638.
- Laffont, J. J. and Tirole J. 1993. *A Theory of Incentives in Procurement and Regulation*. Cambridge: MIT Press Ltd.
- Leventis, *et al.* 2005. Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9, pp. 45-58.
- Lianto, N. dan Kusuma, B. 2010. "Faktor-faktor yang Berpengaruh Pada Audit Report Lag". *Jurnal Bisnis dan Ekonomi*, Vol. 12 (2), pp. 98-107.
- Mardiana dan Anggraita. 2014. "Pengaruh *Market Power* KAP dan Konsentrasi Pasar Jasa Audit terhadap *Audit Fee* di Indonesia". *Unpublished Manuscript*, Universitas Indonesia, Indonesia.
- Ohaka, J., and Akani, F. 2017. "Timeliness and Relevance of Financial Reporting in Nigerian Quoted Firms". *Management and Organizational Studies*, 4 (2), pp. 5-62.
- Rubin, M. A. 1992. "Municipal Selection of a State or External Auditor for Financial Statement Audits". *Journal of Accounting and Public Policy*, 11 (2), pp. 155-178.
- Scoot, W. R. 2003. *Financial Accounting Theory (3rd edition)*. Canada: Prentice Hall.
- Tandiontong, Markus. 2016. *Kualitas Audit dan Pengukurannya*. Bandung: CV Alfabeta.
- Tuanakotta, T. M. 2014. *Audit Berbasis ISA*. Jakarta: Salemba Empat.

ISBN 978-979-19940-8-8

