

**PENGARUH OPINI AUDIT, KUALITAS AUDITOR, DAN SISTEM
INFORMASI AKUNTANSI TERHADAP KETERLAMBATAN PENERBITAN
LAPORAN HASIL PEMERIKSAAN LAPORAN KEUANGAN
PEMERINTAH DAERAH**

SIGIT WAHYU KARTIKO¹

**FITRIANY
SYLVIA VERONICA N.P. SIREGAR
*Universitas Indonesia***

This study examines the effect of audit opinion, auditor quality and integrated accounting system to audit report delay. Samples of this study used 1,047 local governments during 2011 – 2012 of fiscal years. By using regression of panel data, result estimation shows that qualified opinion, professional accounting qualification of manager audit such as master degree on accounting and professional audit certification, and integrated information technology of accounting information system implementation can reduce local government audit report delay.

Keywords: *audit delay, audit opinion, auditor quality, accounting information system*

Studi ini mengetengahkan pengujian pengaruh opini audit, kualitas auditor dan sistem informasi yang terintegrasi terhadap keterlambatan penerbitan laporan hasil pemeriksaan pemerintah daerah (LHP LKPD). Sampel penelitian meliputi 1.047 pemerintah daerah selama tahun anggaran 2011 – 2012. Berdasarkan regresi data panel, hasil estimasi menunjukkan bahwa opini audit WTP, jenjang pendidikan Strata 2 akuntansi manajer audit, sertifikasi profesional di bidang audit, dan penyelenggaraan sistem informasi akuntansi berbasis teknologi informasi yang terintegrasi secara signifikan mampu menekan jangka waktu keterlambatan penerbitan LHP LKPD

Kata kunci: keterlambatan audit, opini audit, kualitas auditor, sistem informasi akuntansi

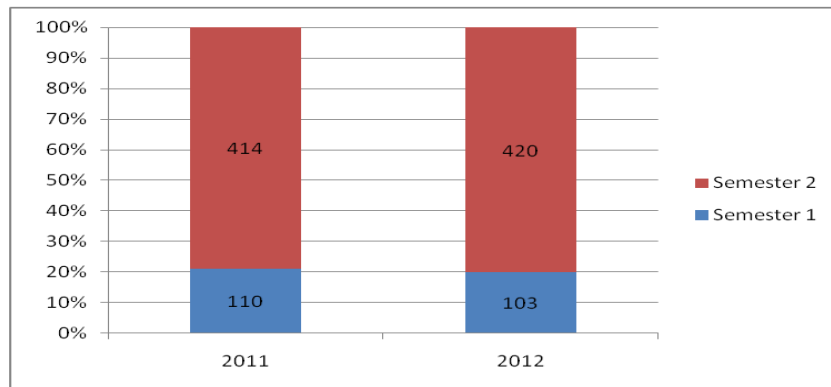
1. PENDAHULUAN

Perjalanan desentralisasi fiskal di Indonesia yang berlangsung selama kurang lebih 15 tahun memberi arah perkembangan yang sangat penting bagi akuntabilitas sektor publik. Terbitnya Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 2005 yang diperbarui dengan PP Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) menuntut adanya akuntabilitas laporan keuangan dengan karakteristik relevan termasuk di dalamnya tepat waktu, andal, dapat dibandingkan dan dapat dipahami.

Karakteristik laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD) yang tepat waktu pada kenyataan sulit dipenuhi oleh sebagian Pemerintah Daerah (Pemda). Sinyal keterlambatan ini dari awal ditengarai dari dilampauinya batas waktu penyerahan LKPD yang belum diaudit (*unaudited*) selama 3 (tiga) bulan sejak berakhirnya tahun anggaran (TA) dari Pemda kepada

¹ Mahasiswa S3 Ilmu Akuntansi Universitas Indonesia (gsigit@gmail.com)

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) selaku auditor eksternal. Dengan jangka waktu audit keuangan yang hanya 2 (dua) bulan menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), secara logis tanggal laporan hasil pemeriksaan (LHP) atas LKPD yang diterbitkan BPK ikut mengalami pergeseran yaitu melewati semester 1 (satu) setelah berakhirnya tahun anggaran.



Grafik 1.1 Tanggal LHP LKPD TA 2011 dan 2012 Semester 1 dan 2 Tahun Audit 2012 dan 2013

Sumber: telah diolah kembali dari BPK (2012; 2013)

Berdasarkan tanggal LHP LKPD TA 2011 (**grafik 1.1**) maka terlihat bahwa sebagian daerah selesai diaudit setelah semester 1 tahun 2012 dan 2013. Tercatat masih 21 persen (110) dan 19,7 persen (103) Pemda yang tanggal penyelesaian auditnya melampaui semester 1 secara berurutan tahun 2012 dan 2013. Penurunan keterlambatan tersebut tidak jauh berbeda antara tahun 2012 dengan tahun 2013.

Menurut riset audit delay dalam konteks keuangan daerah di Amerika (Payne dan Jensen, 2002), sumber keterlambatan audit diantaranya disebabkan oleh opini audit. Opini audit selain unqualified atau Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) mengindikasikan perlunya tambahan prosedur dalam penelaahan lebih lanjut. Hal ini berpotensi memperpanjang jangka waktu audit dibandingkan dengan laporan keuangasn yang opininya WTP.

Dari hasil opini audit BPK atas LKPD mulai tahun anggaran (TA) 2006 sampai dengan TA 2012 secara umum telah mengalami kemajuan, namun belum menunjukkan hasil yang memuaskan. Berdasarkan **Tabel 1.1** terlihat bahwa opini WTP masih sedikit apabila dibandingkan dengan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP). Bahkan opini Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) juga masih cukup banyak yaitu berada di urutan kedua setelah opini WDP. Bertolak dari pendapat Payne dan Jensen (2002) kondisi sedikitnya Pemda yang memperoleh opini selain WTP mengindikasikan adanya potensi terlambatnya proses audit keuangan yang dilakukan oleh BPK.

Tabel 1.1
Perkembangan Opini Audit LKPD

Tahun	WTP	WDP	TW	TMP
2012	120	319	6	78
2011	67	349	8	100
2010	34	341	26	121
2009	15	330	48	111
2008	13	323	31	118
2007	4	283	59	123
2006	3	327	28	105

Sumber: telah diolah kembali dari BPK (2012; 2013)

Selain itu, besaran dari nilai Anggaran dan Pendapatan Belanja Daerah (APBD) mencerminkan kompleksnya proses penyusunan LKPD. Semakin banyaknya transaksi, kegiatan dan penggunaan anggaran di suatu Pemda maka semakin panjang prosedur audit yang dilakukan oleh auditor. Implikasinya adalah semakin memperpanjang jangka waktu penyelesaian audit. Contoh yang spesifik di Amerika dan Yunani, semakin besar alokasi dana transfer yang diserahkan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah maka memberi konsekuensi semakin lamanya auditor mencermati efektivitas belanja dari dana tersebut (McLelland dan Giroux, 2000).

Penelitian sebelumnya tentang *audit delay* LKPD di Indonesia yang dilakukan oleh Lase dan Sutaryo (2014) menekankan definisi yang berbeda tentang ukuran *audit delay*. Ukuran *audit delay* adalah jangka waktu penyelesaian audit oleh auditor BPK sejak diserahterimkannya LKPD *unaudited* dari Pemda sampai dengan penyerahan LHP LKPD kepada Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). Dengan jumlah observasi daerah sebanyak 127 daerah untuk tahun anggaran 2012, hasil studi menunjukkan bahwa karakteristik auditor seperti kecakapan profesional dan interaksinya dengan penugasan yang berulang (*audit tenure*) serta latar belakang pendidikan auditor menjadi faktor yang mempercepat jangka waktu audit LKPD di Indonesia.

Lase dan Sutaryo (2014) menyimpulkan karakteristik audit keuangan di Yunani berbeda sepenuhnya dengan di Indonesia dalam menentukan ukuran audit. Menurut Cohen dan Leventis (2013), di Yunani jangka waktu penyusunan LKPD *unaudited* melalui bagian akuntansi (*financial controller*) dibatasi maksimal 5 (lima) bulan (paling lambat akhir bulan Mei) sejak berakhirnya tahun anggaran. Dalam definisi operasionalnya, jangka waktu tersebut berada di dalam periode ukuran *audit delay* sampai LKPD *audited* terbit. Jadi, ukuran *audit delay* di Yunani menurut Cohen dan Leventis (2013) tetap dihitung dari berakhirnya tahun anggaran dan memasukkan periode penyusunan LKPD *unaudited* sebagai bagian dari periode *audit delay*.

Penggunaan ukuran audit *delay* seperti peneliti di Yunani yaitu mulai dari berakhirnya tahun anggaran sampai dengan penyelesaian audit (Cohen dan Leventis, 2013) menjadi pembeda dengan riset yang dilakukan oleh Lase dan Sutaryo (2014). Selain itu, riset ini akan mencoba menggunakan data sekunder yang mudah diperoleh berdasarkan publikasi LHP BPK sebagai bagian dari LKPD *audited* namun tetap merujuk pada model yang dibangun oleh Cohen dan Leventis (2013).

Kontribusi penelitian ini adalah faktor pemanfaatan sistem informasi akuntansi melalui teknologi komputerisasi secara terintegrasi mempengaruhi keterlambatan penyelesaian audit di sektor publik sepengetahuan penulis belum pernah dilakukan sebelumnya di Indonesia. Kim et al. (2013) telah menggunakan variabel pemanfaatan sistem informasi akuntansi melalui teknologi secara terintegrasi sebagai salah satu faktor yang mempengaruhi keterlambatan penyelesaian audit di sektor korporasi.

Proses bisnis yang kompleks dengan melibatkan puluhan bahkan ratusan satuan kerja pemerintah daerah di daerah mulai dari penganggaran hingga pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran hampir sulit jika tidak dibantu dengan sistem informasi akuntansi yang memadai. Walaupun sudah memanfaatkan teknologi informasi, tidak terintegrasinya data dan subsistem pada sistem informasi akuntansi akan menghambat penyusunan laporan keuangan yang komprehensif dalam proses penyelesaian audit.

Selain itu studi ini menekankan pada penggunaan data yang terpublikasi secara luas yaitu Laporan Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemda (LHP LKPD) untuk mendapatkan ukuran-ukuran variabel seperti opini audit, kualitas auditor melalui nama penanggung jawab audit, dan sistem informasi akuntansi melalui analisis isi (content analysis). Sampel yang digunakan juga lebih besar yaitu 524 daerah dikali 2 tahun yaitu 2011 dan 2012. Diharapkan dengan diperbanyaknya sampel dapat memperkuat generalisasi secara empiris dan melengkapi hasil penelitian terdahulu.

Penggunaan definisi ukuran audit *delay* yang umum digunakan oleh peneliti-peneliti sebelumnya diharapkan dapat menjadi perbandingan, yaitu waktu yang dibutuhkan *auditee* dan auditor dalam menghasilkan laporan keuangan daerah yang telah diaudit. Ukuran audit delay merujuk pada jangka waktu sejak tanggal berakhirnya tahun anggaran (31 Desember) sampai dengan laporan keuangan audited tersebut siap untuk dipublikasikan (Payne dan Jensen, 2002; McLelland dan Giroux, 2000; Cohen dan Leventis, 2013).

Faktor pemanfaatan sistem informasi akuntansi yang terintegrasi mampu menunjang pelaksanaan audit melalui akses data elektronik yang lebih cepat, terintegrasi dan akurat Kim et al. (2013) belum pernah diuji dalam konteks Pemda di Indonesia. Pemanfaatan teknologi

informasi dalam sistem informasi akuntansi seperti basis data mampu meningkatkan kualitas pengendalian internal melalui integritas data dan kontrol prosedur akuntansi.

Berdasarkan latar belakang tersebut maka pertanyaan penelitian ini adalah apakah faktor-faktor seperti opini audit, kualitas auditor dan sistem informasi akuntansi yang terintegrasi pada Pemda mempengaruhi keterlambatan penerbitan LHP LKPD? Sedangkan tujuan penelitian ini adalah mengetahui apakah faktor-faktor seperti opini audit, kualitas auditor dan sistem informasi akuntansi yang terintegrasi pada Pemda mempengaruhi keterlambatan penerbitan LHP LKPD.

2. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Teori Sinyal dan Ketepatan Waktu Penyajian Laporan Keuangan

Ketepatan waktu laporan keuangan sektor publik menurut Dwyer dan Wilson (1989) merupakan signaling untuk memperlihatkan tingginya kualitas manajemen keuangan daerah. Sistem pelaporan yang menentukan ketepatan waktu pelaporan merupakan bentuk kebijakan manajemen untuk memilih biaya sistem dan pemrosesan yang paling rendah. Efisiensi tersebut sebagai sinyal kualitas manajemen keuangan kepada publik.

Menurut Dwyer dan Wilson (1989) manajer sektor publik yang kompeten menggunakan sistem pelaporan akuntansi yang efisien dengan proses secara cepat dan akurat dalam menghasilkan laporan akhir tahunan. Kecepatan waktu pemrosesan transaksi keuangan yang bersifat rutin di Pemda meringankan pekerjaan pelaporan di akhir tahun. Sistem tersebut mampu menyusun draft laporan keuangan akhir tahun dengan sedikit intervensi pengguna secara manual. Ketersediaan ikhtisar transaksi keuangan akan menekan waktu yang dibutuhkan dalam melayani permintaan data saat pelaksanaan audit laporan keuangan.

Model ketidaktepatan waktu pelaporan keuangan Pemda di Amerika pernah dispesifikasikan oleh Dwyer dan Wilson (1989). Model tersebut menjelaskan keterlambatan penerbitan laporan keuangan diantaranya dipengaruhi oleh kinerja auditor, jenis auditor apakah auditor independen ataukah auditor negara bagian, penerapan prinsip akuntansi berlaku umum dan partisipasi pegawai keuangan daerah dalam mengikuti sertifikasi keuangan. Buruknya kinerja auditor tersebut diindikasikan dari terlambatnya opini audit yang diterbitkan.

Dalam standar akuntansi, tolok ukur ketepatan waktu (*timeliness*) merupakan karakteristik kualitatif penting dari suatu laporan keuangan (Scott, 2014). Menurut SAP, entitas pelaporan Pemda harus menyajikan LKPD selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah berakhirnya tahun anggaran (Republik Indonesia, 2010). Sulit terpenuhinya ketepatan waktu penyelesaian penyusunan LKPD audited tersebut memberikan pengaruh menurunnya relevansi dari LKPD audited terutama bagi DPRD. Pengaruh Kualitas Audit terhadap Pengelolaan Laba.

2.2. Teori Sinyal dan Kualitas Audit

Manajer yang profesional menuntut kualitas audit yang lebih baik seperti memanfaatkan jasa audit pada kantor akuntan publik (KAP) yang besar (Big four). Alasannya, partner-partner pada KAP besar memiliki insentif menjaga reputasi kualitas kompetensi dan independensinya melalui monitoring dan review antar partner (DeAngelo, 1981). Pemilihan auditor yang prestisius agar proses audit tepat waktu merupakan sinyal dari kompetensi manajer Pemda (Dwyer dan Wilson, 1989).

Dalam konteks Indonesia, auditor eksternal sektor publik yaitu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) merupakan lembaga negara yang berdasarkan konstitusi Indonesia ditetapkan sebagai supreme audit. Teori sinyal bagi auditor BPK erat kaitannya pengukuran kinerja lembaga negara melalui ketepatan waktu penyelesaian audit. Kantor perwakilan BPK yang berkinerja baik memiliki auditor bereputasi baik yaitu audit tanpa melampaui batasan waktu yang telah ditetapkan namun tetap memiliki sikap independen dan kompetensi yang memadai dalam melaksanakan audit prosedur (DeAngelo, 1981).

2.3. Keterlambatan Penerbitan LHP LKPD sebagai Keterlambatan Audit (Audit Delay)

Studi yang dilakukan sebelumnya menjelaskan bahwa penyebab lambatnya penerbitan opini audit di sektor pemerintahan daerah yang disebut dengan audit *delay* disebabkan oleh karakteristik audit dan auditor (Payne dan Jensen, 2002). Karakteristik audit disebutkan meliputi insentif ketepatan waktu pelaporan di daerah, lingkungan audit, dan karakteristik daerah. Karakteristik auditor terdiri dari keahlian auditor mampu mempercepat pelaksanaan audit Pemda di Amerika.

Selanjutnya menurut McLelland dan Giroux (2000) keterlambatan audit di Pemda disebabkan oleh kompetensi kepala daerah terpilih, teknologi informasi, isi dari laporan, ukuran dan kompleksitas Pemda, karakteristik auditor dan peraturan perundangan tentang ketepatan waktu penerbitan laporan keuangan daerah. Karakteristik auditor tersebut memiliki kemiripan dengan definisi yang disebutkan oleh Payne dan Jensen (2002).

Pada umumnya definisi yang digunakan untuk mengukur jumlah hari atas keterlambatan audit sektor pemerintahan daerah adalah mulai tanggal berakhirnya tahun fiskal sampai dengan tanggal diterbitkannya laporan audit (Payne dan Jensen, 2002; McLelland dan Giroux, 2000; Cohen dan Leventis, 2013). Definisi ini juga sangat umum menjelaskan ukuran audit delay di sektor privat (Ashton et al., 1987; Leventis et al., 2005).

Berdasarkan Permendagri 13 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, Pemda diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya tahun anggaran untuk diserahkan kepada BPK untuk diperiksa. Tanggal penyerahan

LKPD *unaudited* ini menjadi sangat penting sebab semakin lambat penyusunannya akan menggeser waktu penyelesaian audit oleh BPK.

Menurut Lase dan Sutaryo (2014), dalam konteks keuangan daerah di Indonesia, berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara, BPK melaksanakan audit atas LKPD dengan batas waktu maksimal 2 (dua) bulan sejak diterimanya LKPD *unaudited* dari Pemda. Untuk mengukur audit *delay* maka jumlah dihitung mulai dari penyerahan LKPD sampai dengan tanggal penerbitan LHP. Ukuran ini yang secara tegas membedakan antara jangka waktu penyusunan LKPD *unaudited* dan jangka waktu audit menjadi ciri tersendiri dalam konteks audit *delay* di pemerintahan daerah Indonesia. Jangka waktu tersebut merupakan waktu pelaksanaan audit lapangan tidak termasuk waktu pelaksanaan audit pendahuluan.

Sedangkan di Yunani, hampir mirip dengan di Indonesia, jangka waktu penyusunan LKPD *unaudited* oleh bagian akuntansi bulan dibatasi maksimal 5 (lima) sejak berakhirnya tahun anggaran. Setelah selesai disusun, komite kepala daerah (*mayoral committee*) wajib mereview LKPD *unaudited* paling lama 2 (dua) bulan 5 (lima) hari bersamaan dengan waktu audit keuangan yang dilakukan auditor eksternal (*elected auditors*). Setelah itu *mayoral committee* wajib menyerahkan LKPD yang sudah diaudit tersebut kepada DPRD (*municipal council*) (Cohen dan Leventis, 2013).

Definisi ukuran audit *delay* menurut Cohen dan Leventis (2013) memasukkan periode penyusunan LKPD *unaudited* sebagai bagian dari jangka waktu penyelesaian LKPD *audited*. Oleh sebab itu, sesuai dengan studi-studi sebelumnya maka ukuran audit *delay* pada studi ini adalah jangka waktu dari berakhirnya tahun anggaran (termasuk waktu penyusunan LKPD *unaudited*) sampai dengan diselesaikannya LHP LKPD *audited*.

2.4. Opini Audit

Jenis opini audit baik di sektor privat dan publik secara terdiri 1) *standard unqualified* atau Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), 2) *unqualified with explanatory paragraph or modified wording* atau WTP dengan paragraf penjelasan (WTP DPP), 3) *qualified* atau Wajar Dengan Pengecualian (WDP), dan 4) *adverse* atau tidak wajar (TW) maupun *disclaimer* atau Tidak Menyatakan Pendapat (TMP) (Arens, 2012). Riset akuntansi yang menggunakan variabel opini audit lazim membedakan opini menjadi 2 yaitu *unqualified* dan selain *unqualified* (Ashton et al. 1989).

Riset yang dilakukan oleh Ashton et al. (1989) memperlihatkan bahwa *qualified opinion* memperlambat jangka waktu penerbitan laporan keuangan. Sejalan dengan pendapat tersebut, Dwyer dan Wilson (1989) mengemukakan bahwa *unqualified opinion* mengindikasikan adanya

good news daripada *bad news* sehingga hal ini turut serta dalam mempengaruhi waktu penerbitan laporan keuangan.

Variabel *unqualified opinion* yang digunakan oleh McLelland dan Giroux (2000) merupakan faktor yang mempengaruhi keterlambatan audit. Menurutnya, sejumlah tambahan prosedur pengujian akan dilakukan oleh auditor ketika tujuan audit tidak dapat diperoleh dengan segera. Studi yang dilakukan setelah itu mendukung argumen McLelland dan Giroux bahwa variabel *dummy opini audit* selalu dimasukkan dalam model keterlambatan audit (Payne dan Jensen, 2002).

Namun demikian, berbeda dengan studi yang dilakukan oleh Lase dan Sutaryo (2014), variabel *opini audit* yang dimasukkan dalam model adalah *opini audit tahun sebelumnya*. Hal ini mengasumsikan bahwa LHP yang berisi *opini audit tahun sebelumnya* menjadi pembanding sekaligus motivasi bagi auditor untuk menyegerakan proses penyelesaian kegiatan pemeriksaan.

Opini audit WTP menggambarkan kualitas akuntabilitas pelaksanaan kebijakan akuntansi Pemda yang memadai. *Opini WTP* merupakan pernyataan profesional auditor tentang kewajaran informasi keuangan dalam laporan keuangan atas kriteria: (i) kesesuaian dengan SAP, (ii) kecukupan pengungkapan, (iii) kepatuhan perundang-undangan, dan (iv) efektivitas sistem pengendalian internal (SPI) (Republik Indonesia, 2004). Secara prosedur audit, ketika sistem pengendalian internal dapat diyakini oleh auditor sudah memadai maka proses audit secara substantif dapat dikurangi.

Opini audit selain WTP menggambarkan adanya tambahan prosedur audit secara substantif apabila sistem pengendalian internal tidak dapat diyakini secara memadai (Payne dan Jensen, 2002). *Opini audit selain WTP* juga menunjukkan pertimbangan-pertimbangan yang membutuhkan waktu lama. Auditor melakukan serangkaian tambahan prosedur audit yang untuk memberikan keyakinan apakah sistem pengendalian internal yang kurang memadai mampu menghasilkan laporan keuangan yang diyakini secara wajar dalam semua hal yang material.

H1a: opini audit WTP berpengaruh negatif terhadap keterlambatan waktu penerbitan LHP LKPD

2.5. Keahlian Penanggung Jawab Audit sebagai Kualitas Auditor

Seluruh tahapan audit mulai dari persiapan dan perencanaan audit, pelaksanaan pekerjaan lapangan (*field audit*) sampai dengan penyusunan laporan hasil audit memerlukan pengawasan dan kontrol secara seksama oleh penanggung jawab audit (*assurance manager*). Prosedur yang dilakukan penanggung jawab audit tersebut disebut supervisi, kendali dan penjaminan mutu atau *supervision, quality control and assurance* (BPK, 2007).

Kantor Akuntan Publik (KAP) big 4 telah mengimplementasikan sistem pendukung audit (*audit support system*), partner, manajer, dan senior auditor menggunakan sistem tersebut untuk merencanakan dan mereview proses audit pada satu berkas yang terpusat (Dowling dan Leech, 2014). Studi tersebut menunjukkan bahwa manajer audit memiliki peran sentral sebagai pengarah untuk memastikan tim audit selaras dengan tujuan implementasi sistem pendukung audit yaitu dokumentasi yang mendukung kualitas laporan hasil audit (Dowling, 2009).

Menurut Bamber dan Bylinski (2010) tahapan laporan opini audit merupakan serangkaian proses yang kompleks dan memakan waktu hingga menghasilkan laporan keuangan yang telah diaudit. Afiliasi dengan firma *big-eight* dan tingkat pengalaman manajer audit sangat menentukan jangka waktu penilaian review laporan audit.

Kualifikasi yang dibutuhkan oleh firma *big-four* dalam merekrut manajer audit seperti yang dikutip dalam *website* PWC yaitu “...*Professional accounting qualification and/or a Bachelor degree and Master degree in Accounting,...CPA qualification...*” (PWC, 2014;EY, 2014). Sedangkan dalam jenjang karir pemeriksa BPK disebutkan bahwa penanggung jawab audit memiliki peran paling tinggi dalam pemeriksaan yaitu sebagai pengendali mutu. Peran dan tanggung jawab ini hanya bisa diberikan sekurang-kurangnya pemeriksa tersebut telah menduduki jabatan pemeriksa madya (BPK, 2010).

Dengan demikian kualitas auditor dapat dipahami sebagai kemampuan auditor dalam menjaga kualitas pemahaman kontekstual dan manajerial pelaksanaan audit melalui jenjang akademis di bidang akuntansi terapan. Selain itu kemampuan auditor dalam menjalankan pelaksanaan audit secara profesional terkonfirmasi melalui perolehan pengakuan sertifikat di bidang audit yang tidak mudah antara lain seperti sertifikat Bersertifikat Akuntan Publik (BAP), *Certified Public Accountant* (CPA), dan *Certified Fraud Examiner* (CFE).

Kualitas auditor dapat tercermin melalui meningkatnya kapasitas pendidikan yang linier di bidang akuntansi. Perolehan gelar akademis S2 di bidang akuntansi baik dalam negeri seperti Magister Akuntansi (M.Ak) atau luar negeri seperti *Master of Accounting* (M.Acc) mengindikasikan bahwa pemahaman sistematis tentang kontekstual dan manajerial sumber daya di bidang akuntansi dan audit. Selain itu perolehan sertifikasi di bidang audit menunjukkan kemampuan manajer auditor dalam praktek audit terkonfirmasi setara dengan auditor-auditor yang berada dalam KAP BIG 4. Memperoleh sertifikasi BAP/CPA/CFE/CISA pada kenyataan memiliki tingkat kesulitan yang lebih tinggi yang diindikasikan dengan relatif sedikitnya auditor yang bersertifikat tersebut.

H1b: gelar strata 2 manajer audit di bidang akuntansi berpengaruh negatif terhadap keterlambatan penerbitan LHP LKPD

H2c: sertifikasi auditor di bidang audit berpengaruh negatif terhadap keterlambatan waktu penerbitan LHP LKPD

2.6. Sistem dan Teknologi Informasi Akuntansi

Pemda telah mengimplementasikan berbagai sistem informasi pengelolaan keuangan daerah dalam rangka mempercepat dan meningkatkan kualitas data perencanaan, penganggaran, penatausahaan, dan pertanggungjawaban keuangan daerah. Penyedia sistem informasi tersebut secara umum terbagi menjadi 3 (tiga) yaitu pertama, sistem informasi yang dibangun oleh pemerintah pusat yaitu kementerian dalam negeri (Kemendagri) dan yang disediakan oleh Badan Pengawas Keuangan Pemerintah (BPKP). Kedua, daerah menggunakan pihak ke-tiga atau penyedia sistem informasi akuntansi dan yang ketiga adalah yang menggunakan aplikasi secara mandiri atau swakelola.

Walaupun sudah banyak yang memanfaatkan teknologi informasi dalam pengelolaan keuangan negara, tidak semua informasi akuntansi yang dihasilkan dari sistem dapat disediakan secara tepat waktu dan dengan kualitas informasi yang terjamin kredibilitasnya. Faktor terpisahnya implementasi sistem informasi melalui modul-modul aplikasi dan basis data yang parsial mengakibatkan inkonsistensi data transaksi keuangan (Badan Pemeriksa Keuangan, 2011). Ditambah lagi adanya intervensi pengolahan secara manual dalam menyajikan laporan akuntansi dari sistem turut menghambat proses penyusunan laporan keuangan.

Menurut Dwyer dan Wilson (1989), manajemen keuangan daerah memanfaatkan sistem pelaporan internal yang efisien agar dapat menyediakan laporan akhir tahun dengan proses secara cepat dan akurat. Ketepatan waktu pemrosesan transaksi rutin di Pemda akan mempercepat proses tutup buku di akhir tahun. Selain itu sistem tersebut mampu menghasilkan rancangan laporan keuangan akhir tahun dengan sedikit campur tangan operator secara manual.

Sistem informasi akuntansi dengan dukungan aplikasi dan data yang terpadu mendorong pengendalian prosedur pencatatan, pengarsipan, dan pengikhtisaran transaksi akuntansi Pemda. Pemanfaatan teknologi informasi dapat mendukung kerjasama yang baik antara Pemda dalam memfasilitasi auditor BPK terkait ketersediaan data dan informasi secara cepat serta andal sehingga akan mempercepat penyelesaian audit.

H1d: pemanfaatan sistem informasi akuntansi yang terintegrasi berpengaruh negatif terhadap keterlambatan waktu penerbitan LHP LKPD

2.7. Sosioekonomi Daerah

Kompleksitas objek audit yang mempengaruhi audit *delay* dapat diukur dari berbagai macam metode antara lain ukuran perusahaan yang diperoleh dari total aset (Ashton et al, 1989;

Cohen dan Leventis, 2013), *total governmental transfers* (Payne dan Jensen, 2002), jumlah unit akuntansi dan pelaporan (Lase dan Sutaryo, 2014; McLelland dan Giroux, 2000). Semakin besar materialitas obyek pemeriksaan seperti anggaran-realisis APBD, posisi keuangan (aset, kewajiban dan ekuitas), dan arus kas maka semakin kompleks prosedur pemeriksaan yang dilakukan.

Dengan demikian, dalam konteks ekonomi publik, ukuran pemerintah menurut Bergh dan Karlsson (2010) dapat diukur dari besarnya belanja publik per tahun yang tercermin dari besaran anggaran negara. Unit akuntansi dan pelaporan yang terlihat dari jumlah satuan kerja perangkat daerah pada umumnya berbanding lurus dengan besar APBD. Semakin besar jumlah APBD yang dikelola maka semakin berat pertanggungjawaban yang harus dipersiapkan oleh Pemda tersebut.

Variabel kondisi sosioekonomi seperti jumlah penduduk dan tingkat pendapatan masyarakat menjadi faktor kontrol yang mempengaruhi tingkat kebutuhan atas kecukupan pengungkapan dalam pelaporan keuangan Pemda (McLelland dan Giroux, 2000). Kedua indikator tersebut mencerminkan kebutuhan akan informasi pertanggungjawaban secara tepat waktu atas pelayanan publik yang telah disediakan oleh Pemda.

Cohen dan Leventis (2013) menyebutkan bahwa faktor lokasi Pemda turut mempengaruhi lambat tidaknya proses audit di daerah. Lokasi daerah yang berada di dekat pusat ekonomi negara seperti Ibukota negara Yunani dengan tingkat pendapatan lokal yang tinggi dipastikan memiliki tenaga terdidik dan terampil di bidang akuntansi dan audit. Konsekuensinya, daerah yang maju memiliki sarana dan prasarana yang mendukung baik infrastruktur dan teknologi dapat mempercepat proses audit di daerah.

Dengan demikian variabel sosioekonomi dalam hal ini mempengaruhi secara tidak langsung konteks dari audit sektor publik. Variabel-variabel sosioekonomi digunakan untuk mengendalikan pengaruh dari variabel lain yang dihipotesiskan.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Data dan sampel penelitian

Penelitian ini mencakup seluruh daerah baik provinsi, kabupaten dan kota pada TA 2011 dan 2012 sebanyak 1048 daerah. Dalam konteks keuangan sektor publik, faktor politik sering kali tidak bisa dihindari dari konteks penyusunan anggaran, pelaksanaan dan pertanggungjawaban keuangan daerah. Oleh sebab itu pemilihan sampel LKPD TA 2011 dan 2012 yang diaudit di tahun 2012 dan 2013 mengasumsikan dimensi perpolitikan pemerintahan daerah yang lebih stabil sejak pemilihan legislatif untuk periode 2009-2014.

Posisi tersebut berada di tengah-tengah periode kerja anggota legislatif daerah yang diasumsikan pula adaptasi pola kerja dalam siklus keuangan daerah telah dilalui dengan baik. Selain itu, dalam konteks pemerintahan daerah, faktor politik seperti keharmonisan hubungan eksekutif dengan legislatif yang biasanya mempengaruhi kebijakan keuangan daerah diasumsikan telah dapat dikendalikan.

Sampel pada penelitian ini meliputi Pemda seluruh Indonesia yang diaudit oleh BPK pada tahun 2011 dan 2012. Secara *purposive*, hanya ada satu daerah yang tidak diperoleh laporan hasil pemeriksaan di tahun 2012 yaitu Kab. Kepulauan Aru. Sehingga jumlah sampel yang berhasil dikumpulkan adalah sebanyak 524 daerah di tahun 2011 dan 524 daerah di tahun 2012 (**Tabel 3.1**).

Tabel 3.1
Prosedur Penetapan Sampel

Tahap	Prosedur Penetapan Sampel	
1	Pemda seluruh Indonesia yang diaudit BPK	
	a. Provinsi	33
	b. Kabupaten	93
	c. Kota	398
	Jumlah	524
	TA 2011 dan 2012 (dikali 2)	1.048
2	Pemda yang belum diterbitkan LHP LKPD 2012	(1)
3	Sampel yang memenuhi kriteria	1.047

Sumber: data hasil pengolahan

3.2. Model Penelitian dan Pengukuran Variabel

Untuk mengoperasionalkan pernyataan hipotesis maka digunakan model persamaan regresi *Ordinary Least Squares* (OLS) dengan data panel. Model yang dibangun tersebut adalah sebagai berikut:

$$\ln \text{AUTIME}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{OPIN}_{it} + \beta_2 \text{AUACC}_{it} + \beta_3 \text{AUCERT}_{it} + \beta_4 \text{AIS}_{it} + \beta_5 \ln \text{SIZE}_{it} + \beta_6 \ln \text{POP}_{it} + \beta_7 \ln \text{PCI}_{it} + \beta_8 \ln \text{LOC}_{it} + \varepsilon_{it}$$

(Persamaan 0.1)

$\ln \text{AUTIME}_{it}$ = logaritma natural lamanya hari dari berakhirnya tahun anggaran sampai dengan diterbitkannya Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) LKPD *audited*

OPIN_{it} = opini audit WTP

AUACC_{it} = jenjang strata 2 akuntansi auditor (M.Acc/M.Ak)

AUCERT _{it}	=	sertifikasi profesional akuntansi dan audit (BAP/CPA/CFE)
AIS _{it}	=	pemanfaatan sistem informasi akuntansi yang terintegrasi
lnSIZE _{it}	=	logaritma natural total belanja Pemda
lnPOP _{it}	=	logaritma natural jumlah penduduk daerah
lnPCI _{it}	=	logaritma natural pendapatan per kapita penduduk
lnLOC _{it}	=	logaritma natural lokasi daerah

dengan hipotesis statistik sebagai berikut:

$$H_1: \beta_1 \neq 0, H_2: \beta_2 \neq 0, H_3: \beta_3 \neq 0, H_4: \beta_4 \neq 0, H_5: \beta_5 \neq 0, H_6: \beta_6 \neq 0, H_7: \beta_7 \neq 0, \text{ dan } H_8: \beta_8 \neq 0$$

Koefisien $\beta_1, \beta_2, \beta_3,$ dan β_4 diduga negatif, sedangkan koefisien β lainnya sebagai variabel kontrol diduga bertanda positif. Dengan demikian opini non WTP, belum diperolehnya jenjang strata S2 akuntansi dan/atau sertifikasi BAP/CPA/CFE, sistem informasi akuntansi yang tidak terintegrasi mendorong keterlambatan penerbitan LHP LKPD.

Berdasarkan Permendagri 13 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah, Pemda diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan selambat-lambatnya 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya tahun anggaran untuk diserahkan kepada BPK untuk diperiksa. Sedangkan, berdasarkan UU Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara, BPK melaksanakan audit atas LKPD dengan batas waktu maksimal 2 (dua) bulan sejak diterimanya LKPD unaudited dari Pemda. Berdasarkan peraturan tersebut maka jangka waktu penyelesaian LHP LKPD audited paling lambat adalah 5 (lima) bulan atau ± 150 hari sejak berakhirnya tahun anggaran.

Untuk mengukur keterlambatan penerbitan LHP LKPD maka jangka waktu penyelesaian audit dihitung mulai dari berakhirnya tahun anggaran sampai dengan tanggal penerbitan LHP LKPD *audited* (AUTIME). Variabel ini tidak memisahkan antara penyusunan LKPD unaudited oleh Pemda dengan proses audit yang dilakukan oleh BPK sampai diberikannya LHP LKPD audited kepada DPRD. Agar skala hari dalam audit *delay* tidak terlalu lebar maka variabel ini akan di konversi dalam bentuk logaritma natural (lnAUTIME) seperti pada studi Cohen dan Leventis (2012).

Sesuai dengan studi yang dilakukan oleh Payne dan Jensen (2002) opini audit (**OPIN**) merupakan variabel *dummy*. Jika opini LKPD WTP atau WTP DPP atau WTP dengan tambahan paragraf penjelas maka diberi angka 1 dan selain WTP diberi angka 0.

Kualitas auditor yang turun memeriksa ke Pemda-pemda dalam model ini diwakilkan oleh gelar akademik magister di bidang akuntansi dan bisnis dan sertifikat profesional yang diperoleh oleh penanggung jawab audit. Variabel ini merupakan *dummy* yaitu manajer audit

atau penanggung jawab audit yang memiliki jenjang S2 dengan gelar di bidang akuntansi (**AUACC**) seperti M.Ak/M.Acc diberi angka 1 sedangkan selain itu diberi angka 0.

Manajer audit atau memiliki sertifikasi di bidang audit (**AUCERT**) seperti Bersertifikat Akuntan Publik (BAP), *Certified Public Accountant* (CPA) dan *Certified Fraud Examiner* (CFE) diberi angka 1 sedangkan yang lain diberi angka 0 sebagaimana studi yang dilakukan oleh Lase dan Sutaryo (2012). Gelar akuntan dan pendidikan akuntansi yang berkelanjutan merupakan syarat utama bagi manajer audit sehingga kriteria ini tidak bervariasi dalam variabel. Data ini diperoleh dari LHP LKPD yang diterbitkan oleh BPK.

Pemanfaatan sistem informasi akuntansi yang terintegrasi (**AIS**) menggunakan proksi dari pernyataan auditor BPK dalam LHP LKPD yang menyatakan sistem informasi akuntansi dengan teknologi informasi telah dilakukan secara terintegrasi. Selain itu adanya masukan BPK agar perlunya pemanfaatan aplikasi dan basis data yang terintegrasi juga masuk dalam kriteria ini. Alternatif lain dalam analisis isi tersebut adalah kata kunci “pelaporan secara manual” menandakan bahwa sistem informasi akuntansi tidak dilakukan secara terintegrasi. Dengan demikian implementasi sistem informasi akuntansi dengan teknologi informasi yang terintegrasi akan diberi angka 1 sedangkan yang lainnya diberi angka 0.

Ukuran Pemda (**SIZE**) diperoleh dari total belanja APBD yang merupakan nilai realisasi belanja APBD TA 2011 dan 2012 diubah bentuk logaritma natural (**lnSIZE**) dari sebelumnya dalam satuan milyar rupiah. Kedua data tersebut diperoleh dari LHP LKPD TA 2011 dan 2012 yang diterbitkan oleh BPK. Sedangkan, variabel sosioekonomi terdiri dari jumlah penduduk (**POP**) yang diukur dari jumlah populasi dalam satuan ribu jiwa, PDRB per kapita atau *per capita income* (**PCI**) dalam satuan juta per jiwa yang kesemuanya dikonversi dalam bentuk logaritma natural (**lnPOP** dan **lnPCI**).

Lokasi pemda (LOC) akan diukur berdasarkan tingkat kesulitan geografis dan keterpelosokan daerah (Cohen dan Leventis, 2012). Proksi tersebut akan menggunakan Indeks Kemahalan Konstruksi (IKK) pada masing-masing Pemda dan kemudian di logaritma naturalkan (lnLOC). Semakin tinggi IKK maka akan menunjukkan sulitnya teknis pelaksanaan audit lapangan di unit kerja dengan infrastruktur yang minim. Data ini merupakan data yang diperoleh dari Badan Pusat Statistik.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Statistik Deskriptif

Untuk mendapatkan gambaran umum statistik variabel maka masing-masing variabel pada sampel dihitung rata-rata, deviasi standar, minimum dan maksimumnya. Penyajian statistik

deskriptif ini membedakan antara variabel *dummy* dengan rasio. Variabel *dummy* menyajikan persentase yang nilai variabelnya 1 dari keseluruhan variabel sehingga penyajian standar deviasi, nilai minimum dan maksimum menjadi tidak relevan.

Penulis tidak memberikan perlakuan tertentu untuk mengatasi outlier. Dengan jumlah observasi yang cukup besar yaitu 1047 sampel, penyimpangan nilai pada data outlier kurang memberikan pengaruh pada statistik sampel.

Berikut ini adalah penyajian statistik deskriptif:

Tabel 4.1
Statistika Deskriptif

Variabel	Rata-rata	Deviasi Standar	Minimum	Maksimum
<u>Independen:</u>				
AUTIME (hari)	158,60	44,56	66	427
<u>Dependen:</u>				
SIZE (Rp milyar)	1.042,74	1.617,34	122,91	31.600,00
POP (ribu jiwa)	908,16	3.122,85	6,38	44.548,43
PCI (Rp juta/Jiwa)	13,80	8,50	2,53	94,10
LOC (indeks)	105,28	40,80	70,58	461,52
	<u>Opini WTP</u>	<u>Opini Non WTP</u>		
OPIN	18%	82%		
	<u>S2 Akuntansi</u>	<u>Non S2 Akuntansi</u>		
AUACC	11 %	89%		
	<u>Sertifikasi Audit</u>	<u>Non Sertifikasi Audit</u>		
AUCERT	8%	92%		
	<u>AIS Terintegrasi</u>	<u>Non AIS Terintegrasi</u>		
AIS	59%	41%		

AUTIME: jangka waktu hari dari berakhirnya tahun anggaran sampai dengan tanggal penerbitan laporan audit; **OPIN:** 1 jika opini audit WTP, 0 opini selain WTP; **AUACC:** 1 jika auditor melanjutkan ke jenjang strata 2 jurusan akuntansi, 0 jurusan lain atau tidak melanjutkan; **AUCERT:** 1 jika mendapatkan sertifikasi BAP, CPA atau CFE; **AIS:** jika Pemda memanfaatkan sistem informasi akuntansi secara terintegrasi mulai dari penganggaran hingga pertanggungjawaban; **SIZE:** total belanja Pemda; **POP:** jumlah penduduk daerah; **PCI:** pendapatan domestik regional bruto pemerintah daerah; **LOC:** indeks kemahalan konstruksi Pemda sebagai proksi dari tingkat kesulitan lokasi daerah.

Sumber: data hasil pengolahan

Berdasarkan **Tabel 4.1** terlihat bahwa variabel independen AUTIME menunjukkan lamanya penerbitan laporan audit dari berakhirnya tahun anggaran sampai dengan penerbitan LHP LKPD. Dari statistik tersebut rata-rata penyelesaian laporan audit oleh BPK adalah 159 hari atau setara dengan 5 bulan. Paling cepat laporan pemeriksaan diterbitkan selama 66 hari atau 2 bulan yaitu pada Kab. Pinrang Provinsi Sulawesi Selatan untuk LKPD TA 2012.

Sedangkan paling lama yaitu 427 hari atau 14 bulan pada Kab. Mamberamo Tengah Provinsi Papua untuk LKPD TA. 2011 yang pemeriksaan melewati tahun audit 2012.

Variabel *dummy* dalam statistik deskriptif tersebut terdiri dari OPIN, ACC, CERT, dan AIS. Variabel OPIN merupakan opini audit WTP yang diperoleh oleh Pemda. Dari **Tabel 4.1** didapati bahwa hanya sebagian kecil saja yang mendapatkan opini WTP yaitu sebesar 18% atau 187 daerah pada tahun 2011 dan 2012.

Variabel ACC merupakan gelar strata 2 di bidang akuntansi yang diperoleh oleh manajer audit. Auditor yang bergelar M.Acc atau M.Ak pada pelaksanaan audit tersebut didapati sebanyak 11 persen atau 112 untuk LKPD tahun 2011-2012. Sedangkan variabel CERT yaitu manajer audit profesional yang memperoleh gelar sertifikasi audit internasional seperti CPA termasuk BAP, dan CFE. Dari data tersebut diperoleh 8 persen atau 84 auditor profesional yang melaksanakan audit untuk LKPD tahun 2011-2012.

Variabel AIS menggambarkan pemanfaatan sistem informasi akuntansi yang terintegrasi pada Pemda. Berdasarkan **Tabel 4.1** diperoleh 59 persen atau 622 daerah yang mengoptimalkan AIS secara terintegrasi dalam proses pemeriksaan untuk LKPD tahun 2011-2012.

Variabel kontrol terdiri SIZE, POP, PDRB, dan LOC kesemuanya bertipe kontinyu. Untuk variabel SIZE yaitu total belanja Pemda terlihat bahwa rata-rata belanja Pemda sepanjang tahun 2011-2012 adalah sebesar Rp 1 triliun dengan nilai terkecil Rp 122 miliar pada Kab. Mamberamo Tengah Provinsi Papua tahun 2011. Sedangkan belanja terbesar adalah Provinsi DKI sebesar Rp 31 triliun di tahun 2012.

4.2. Analisis Korelasi

Sebelum melakukan pengujian regresi, investigasi awal terhadap sampel adalah melakukan analisis korelasi antar variabel-variabel. Berdasarkan hasil uji korelasi (**Tabel 4.2**) terlihat bahwa kecuali variabel SIZE hampir seluruh variabel independen yang dihipotesiskan antara lain OPIN, AUACC, AUCERT, AIS, POP, PCI, dan LOC berkorelasi dengan variabel dependen yaitu AUTIME. Secara umum variabel-variabel independen tersebut berkorelasi negatif terhadap variabel independen AUTIME. Hanya variabel lokasi Pemda (LOC) saja yang berkorelasi positif terhadap independen AUTIME.

Meskipun hampir semua variabel independen tersebut berkorelasi secara signifikan, hasil ini belum menyimpulkan hubungan kausatif. Selain itu penyajian analisis korelasi tersebut tidak memperlihatkan sifat data panel atau gabungan *time-series* dan *cross-section*. Sehingga untuk pengujian selanjutnya berupa inferensi hubungan kausatif secara memadai memerlukan analisis regresi data panel.

Tabel 4.2
Uji Korelasi

	AUTIME	OPIN	AUACC	AUCERT	AIS	SIZE	POP	PDRB	IKK
AUTIME	1								
OPIN	-0,2391 ***	1							
AUACC	-0,0941 **	-0,0242	1						
AUCERT	-0,1741 ***	0,0092	0,1936 ***	1					
AIS	-0,0797 **	0,0651 *	-0,0348	-0,0136	1				
SIZE	-0,0603	0,2032 ***	-0,0061	-0,0157	-0,0255	1			
POP	-0,0642 *	0,2081 ***	0,0513	0,0482	-0,0104	0,6055 ***	1		
PCI	-0,0670 *	0,1705 ***	-0,0748 *	-0,0137	0,0738 *	0,4189 ***	0,0687 *	1	
LOC	0,3715 ***	-0,1348 ***	-0,0977 **	-0,0870 **	0,0664 *	-0,0521 *	-0,1001 **	-0,0697 *	1

AUTIME: jangka waktu hari dari berakhirnya tahun anggaran sampai dengan tanggal penerbitan laporan audit; **OPIN:** 1 jika opini audit WTP, 0 opini selain WTP; **AUACC:** 1 jika auditor melanjutkan ke jenjang strata 2 jurusan akuntansi, 0 jurusan lain atau tidak melanjutkan; **AUCERT:** 1 jika mendapatkan sertifikasi BAP, CPA atau CFE; **AIS:** jika Pemda memanfaatkan sistem informasi akuntansi secara terintegrasi mulai dari penganggaran hingga pertanggungjawaban; **SIZE:** total belanja Pemda; **POP:** jumlah penduduk daerah; **PCI:** pendapatan domestik regional bruto pemerintah daerah; **LOC:** indeks kemahalan konstruksi Pemda sebagai proksi dari tingkat kesulitan lokasi daerah

* p<0,05, ** p<0,01, *** p<0,001

Sumber: data hasil pengolahan

4.3. Hasil Uji Asumsi Klasik

Agar estimator dalam model regresi tidak bias maka estimator tersebut harus memenuhi asumsi BLUE (*best, linear, unbiased estimator*). Untuk memenuhi hal tersebut maka parameter hasil regresi tersebut selain linear juga harus memiliki sifat-sifat yang mewakili populasi (*best* dan *linear*). Selain itu agar jumlah kuadrat residual tersebut paling minimum efisien maka varian dari residual harus konstan (homoskedasitas) dan tidak saling berkorelasi antar residualnya (tidak ada autokorelasi).

Memastikan tidak adanya korelasi antar variabel (tidak ada multikolinieritas) juga menjadi penting untuk menghindari kesalahan interpretasi variabel independen pada model. Sebagai contoh korelasi antar variabel mengakibatkan misalnya tanda berkebalikan arah dan tidak signifikan berdasarkan hipotesis yang ditetapkan di awal. Uji asumsi ini meliputi pengujian pelanggaran multikolinieritas dan homoskedasitas. Sedangkan uji autokorelasi menurut hemat penulis tidak diperlukan sebab *time-series* data hanya 2 tahun.

Tabel 4.3
Uji Multikolinieritas

Variabel	Model Penuh		Model Direduksi	
	VIF	1/VIF	VIF	1/VIF
OPIN	1,10	0,906448	1,10	0,907983
AUACC	1,07	0,936678	1,07	0,936722
AUCERT	1,05	0,949818	1,05	0,953157
AIS	1,02	0,980427	1,02	0,982140
lnSIZE	5,47	0,182650	1,15	0,867409
lnPOP	6,13	0,163230		
lnPCI	1,40	0,715204	1,14	0,880311
lnLOC	1,78	0,563197	1,08	0,922049
Mean VIF	2,23			

lnAUTIME: logaritma natural jangka waktu hari dari berakhirnya tahun anggaran sampai dengan tanggal penerbitan laporan audit; **OPIN:** 1 jika opini audit WTP, 0 opini selain WTP; **AUACC:** 1 jika auditor melanjutkan ke jenjang strata 2 jurusan akuntansi, 0 jurusan lain atau tidak melanjutkan; **AUCERT:** 1 jika mendapatkan sertifikasi BAP, CPA atau CFE; **AIS:** jika Pemda memanfaatkan sistem informasi akuntansi secara terintegrasi mulai dari penganggaran hingga pertanggungjawaban; **lnSIZE:** logaritma natural total belanja Pemda; **lnPOP:** logaritma natural jumlah penduduk daerah; **lnPCI:** logaritma natural pendapatan domestik regional bruto pemerintah daerah; **lnLOC:** logaritma natural indeks kemahalan konstruksi Pemda sebagai proksi dari tingkat kesulitan lokasi daerah

Sumber: data hasil pengolahan

Pengujian ini menggunakan model penuh terlebih dahulu yaitu model meregresi semua variabel independen terhadap variabel dependen. Dari hasil regresi tersebut didapat angka *Variance Inflation Factor* VIF untuk masing-masing variabel. Pada model penuh, indikator VIF > 5 mengandung arti bahwa terjadi multikolinieritas antar variabel independen antara lain variabel jumlah penduduk (POP) dan total belanja (SIZE) (**Tabel 4.3**). Hal tersebut sangat mungkin terjadi karena total belanja daerah

mencerminkan kuantitas pelayanan publik yang disediakan Pemda yaitu jumlah masyarakat yang dilayani.

Berdasarkan pengujian tersebut maka penulis mengeluarkan salah satu variabel yang mengalami multikolinieritas yaitu populasi. Hasil regresi setelah mereduksi variabel independen jumlah penduduk (POP) menunjukkan indikator VIF yang lebih baik.

Hasil pengujian pelanggaran heteroskedastisitas yang dilakukan dengan uji Breusch-Pagan/Cook-Weisberg. Hipotesis H0 pada pengujian ini adalah variasi residual bersifat konstan atau terjadi heteroskedastisitas sedangkan H1 adalah variasi residual tidak konstan atau terjadi heteroskedastisitas.

Tabel 4.4
Uji Heteroskedastisitas

Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity
Ho: Constant variance
Variables: fitted values of AUTIME
chi2(1) = 93,98
Prob > chi2 = 0,0000

Sumber: data hasil pengolahan

Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa residual tidak konstan atau masih mengandung heteroskedastisitas (**Tabel 4.4**). Hal ini wajar apabila regresi model pada sampel dengan jumlah *cross-section* sebanyak 524 daerah dan jumlah *time-series* sebanyak 2 tahun tersebut memiliki residual bersifat heteroskedastisitas. Cara menanganinya adalah dengan menambahkan opsi “,vce(robust)” yaitu *robust heteroskedasticity* pada saat menjalankan perintah regresi di STATA (Cameron dan Trivedi, 2009).

4.4. Hasil Regresi

Regresi model data panel pada penelitian ini memperlakukan variabel tahun bersifat tetap (*period fixed effect*). *Fixed effect* pada tahun akan memperlakukan tahun sebagai variabel *dummy intercept* pada model. Pemilihan model ini relevan sebab generalisasi model ditujukan untuk semua daerah dengan tahun yang berbeda. Dengan demikian model ini tidak spesifik menginterpretasikan persamaan regresi per daerah (*dummy per daerah*) dikarenakan jumlah tahun yang sangat terbatas yaitu 2 tahun.

Hasil uji statistik F menunjukkan apakah seluruh perubahan variabel independen secara bersama-sama mempengaruhi variasi variabel dependen secara signifikan. Berdasarkan hasil estimasi pada model penuh dan model direduksi sama signifikan secara statistik di bawah taraf kritis 5%.

Koefisien determinasi menghasilkan seberapa besar variabel-variabel independen mampu menjelaskan variasi variabel independen pada model. Hasil koefisien determinasi pada model regresi berganda menggunakan *adjusted R-squared*.

Model penuh sebelum mengeluarkan variabel jumlah penduduk memiliki R-squared lebih tinggi daripada R-squared model direduksi. Hal ini wajar sebab statistik pengurangan variabel pada model regresi menurunkan kemampuan (*power*) memprediksi variabel independen terhadap variabel independen. Namun pada model regresi di penelitian ini tidak terlalu jauh berbeda antara model penuh dan model direduksi.

Tabel 4.5
Hasil Regresi Model Total Keterlambatan Audit

VARIABEL	PREDIKSI	MODEL PENUH		MODEL DIREDUKSI	
		Independen: lnAUTIME		Independen: lnAUTIME	
		Coef.	Std. err.	Coef.	Std. err.
C		4,553 ***	0,3335	4,280 ***	0,3313
OPIN	-	-0,099 ***	0,0144	-0,102 ***	0,0144
AUACC	-	-0,040	0,0200	-0,039 *	0,0200
AUCERT	-	-0,137 ***	0,0231	-0,143 ***	0,0231
AIS	-	-0,043 **	0,0134	-0,045 **	0,0136
lnSIZE	+	0,058 *	0,0283	-0,025 *	0,0110
lnPOP	+	-0,050 ***	0,0153		
lnLOC	+	0,251 ***	0,0488	0,332 ***	0,0393
lnPCI	+	-0,045 **	0,0157	-0,022	0,0145
N		1047		1047	
R-squared		0,258		0,248	
adj. R-squared		0,251		0,242	
F		40,036		42,775	
F-prob		0		0	

lnAUTIME: logaritma natural jangka waktu hari dari berakhirnya tahun anggaran sampai dengan tanggal penerbitan laporan audit; **OPIN**: 1 jika opini audit WTP, 0 opini selain WTP; **AUACC**: 1 jika auditor melanjutkan ke jenjang strata 2 jurusan akuntansi, 0 jurusan lain atau tidak melanjutkan; **AUCERT**: 1 jika mendapatkan sertifikasi BAP, CPA atau CFE; **AIS**: jika Pemda memanfaatkan sistem informasi akuntansi secara terintegrasi mulai dari penganggaran hingga pertanggungjawaban; **lnSIZE**: logaritma natural total belanja Pemda; **lnPOP**: logaritma natural jumlah penduduk daerah; **lnPCI**: logaritma natural pendapatan domestik regional bruto pemerintah daerah; **lnLOC**: logaritma natural indeks kemahalan konstruksi Pemda sebagai proksi dari tingkat kesulitan lokasi daerah

* p<0,05, ** p<0,01, *** p<0,001

Sumber: data hasil pengolahan

Berdasarkan hasil regresi (**Tabel 4.5**), model direduksi diperoleh nilai adjusted R-squared sebesar 24,8%. Dengan demikian variabel-variabel independen yang mempengaruhi keterlambatan penerbitan LHP LKPD pada model tersebut hanya sebesar 24,8% sedangkan sisanya 75,2% dipengaruhi oleh variabel di luar model.

Selain itu, berdasarkan hasil uji variabel yang belum dimasukkan (*omitted variables*) dengan menggunakan *Ramsey Test* menunjukkan bahwa H_0 yaitu model sudah memasukkan variabel *omitted variables* telah ditolak. Hal mengandung arti bahwa model masih belum *robust*. Penulis meyakini masih adanya potensi terkait endogenitas. Namun demikian penulis tidak melakukan langkah apapun misalnya dengan cara memasukkan variabel instrumen atau menambah variabel independen dengan pertimbangan bahwa model ini hanya berfokus pada pengujian hipotesis secara individual.

Tabel 4.6
Uji Variabel yang Belum Dimasukkan

Ramsey RESET test using powers of the fitted values of AUTIME
 H_0 : model has no omitted variables
 $F(3, 1035) = 9,56$
 $\text{Prob} > F = 0,0000$

Sumber: data hasil pengolahan

4.5. Hasil Pengujian Hipotesis

Pada bagian ini akan diuji hipotesis yang disebutkan sebelumnya di bab 3 secara individual pada variabel-variabel independen yaitu opini audit Pemda (OPIN), jenjang pendidikan akuntansi auditor (AUACC), sertifikasi profesional auditor (AUCERT), dan pemanfaatan sistem informasi akuntansi secara terintegrasi (AIS).

Berdasarkan hasil regresi model direduksi (**Tabel 4.5**) opini audit WTP (OPIN) yang diberikan kepada Pemda berpengaruh secara signifikan terhadap keterlambatan penerbitan LHP LKPD. Pemda di Indonesia yang memiliki opini WTP memiliki kecenderungan lebih cepat diperiksa daripada Pemda yang memperoleh opini selain WTP. Sistem pengendalian internal yang memadai, kesesuaian penyajian laporan keuangan dengan SAP dan peraturan hukum yang berlaku mengakibatkan pelaksanaan audit dilakukan tanpa adanya prosedur tambahan audit.

Opini audit selain WTP mendorong auditor untuk melakukan prosedur tambahan seperti pengujian substantif dan penambahan sampel (Payne dan Jensen, 2002). Secara umum, hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Payne, J. L., & Jensen, K. L. (2002) di Amerika dan Cohen dan Laventis (2012) di Yunani yang menghipotesiskan bahwa opini audit selain WTP memperpanjang masa pemeriksaan.

Hasil regresi model yang direduksi (**Tabel 4.5**) menunjukkan bahwa jenjang pendidikan akuntansi manajer auditor BPK (AUACC) signifikan mempengaruhi keterlambatan penerbitan LHP LKPD. Secara tanda koefisien menunjukkan bahwa jenjang pendidikan formal S2 mempercepat penyelesaian audit melalui pengelolaan sumberdaya waktu yang cermat seperti proses penyelesaian (review) kertas kerja audit dan penyusunan draft LHP yang tidak berlarut-larut.

Temuan tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Lase dan Sutaryo (2014) bahwa pendidikan akuntansi auditor turut mempercepat. Padahal penulis menggunakan proksi jenjang S2 akuntansi yang ditempuh oleh manajer audit. Sedangkan Lase dan Sutaryo (2014) menggunakan proksi persentase jumlah auditor yang berlatar belakang pendidikan audit dalam satu tim. Namun secara empiris proksi jenjang S2 akuntansi pada manajer audit ini sudah cukup baik mengukur kualitas auditor.

Hasil regresi model tersebut menunjukkan bahwa sertifikasi profesional auditor (AUCERT) berpengaruh secara signifikan terhadap penyelesaian audit. Sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Lase dan Sutaryo (2014) bahwa kecakapan profesional mempengaruhi penyelesaian audit oleh auditor BPK.

Penulis beranggapan pengukuran variabel ini hampir pasti mengenai pada manajer audit dan hal tersebut mirip dengan pengukuran yang dilakukan oleh Lase dan Sutaryo (2014). Sebab dalam satu tim audit, auditor yang mendapatkan sertifikasi profesional seperti BAP, CPA, dan CFE relatif masih sedikit.

Sertifikasi profesional auditor akan mempengaruhi strategi penyelesaian audit. Dengan ketajaman intuisi, teknik audit yang sangat baik dikombinasikan dengan kemampuan manajerial audit seorang manajer audit yang profesional mampu menyelesaikan tugasnya secara optimal dan tepat waktu.

Berdasarkan hasil regresi model (**Tabel 4.6**) diperoleh bahwa pemanfaatan informasi akuntansi yang terintegrasi mampu menekan keterlambatan penerbitan LHP LKPD secara signifikan. Walaupun hampir semua Pemda memiliki sistem informasi akuntansi yang terkomputerisasi, kurangnya keterhubungan antar subsistem akan menghambat penyusunan laporan keuangan secara tepat waktu. Permintaan data-data transaksi keuangan apabila didapat dari subsistem yang tidak saling terhubung mengganggu proses pengikhtisaran data menjadi informasi.

Permintaan data transaksi yang komprehensif secara cepat hanya dapat diperoleh dari komputerisasi sistem informasi akuntansi yang saling terintegrasi. Kondisi sistem informasi akuntansi di Pemda sebagian besar masih bersifat parsial tidak terintegrasi menjadi perhatian oleh auditor sebagai bagian dari lemahnya sistem pengendalian internal. Sebagai contoh terpisahnya basis data antar perangkat lunak untuk modul penganggaran dengan modul-modul pelaksanaan penganggaran seperti modul pendapatan dan modul belanja dapat mengakibatkan data tidak konsisten dan diragukan integritas datanya.

Semakin bagus pemanfaatan sistem informasi akuntansi dengan indikator adanya integrasi antar modul-modul akan membantu pelaporan keuangan oleh Pemda sebelum di audit. Bagi auditor sistem informasi akuntansi yang terintegrasi akan sangat membantu teknik pengambilan data transaksi elektronik dalam pelaksanaan audit substantif sehingga pada akhirnya akan mempercepat proses penyelesaian audit.

4.6. Uji Sensitivitas Model

Uji sensitivitas model ini merupakan tambahan pengujian untuk mengetahui seberapa sensitif model apabila variabel-variabel dalam model diganti dengan ukuran yang hampir sama sebagai alternatif proksi. Pada **model total keterlambatan audit yang direduksi**, penulis mencoba mengganti variabel independen tersebut dengan variabel yang lain. Sesuai dengan studi Mohamad et al., 2012, ukuran jangka waktu penyelesaian audit selain keseluruhan waktu penyelesaian audit adalah keterlambatan audit dapat diproksi dari waktu audit di lapangan (*field audit*) dan ketepatan waktu penyusunan laporan keuangan audit oleh Pemda sebelum di audit oleh eksternal audit.

Tabel 4.7
Uji Sensitivitas Model

VARIABEL	PREDIKSI	MODEL TOTAL KETERLAMBATAN AUDIT (MODEL DIREDUKSI)		MODEL KETERLAMBATAN AUDIT LAPANGAN		MODEL KETERLAMBATAN PENYUSUNAN LKPD UNAUDITED	
		Independen: lnAUTIME		Independen: lnFIELDAUTIME		Independen: lnUNAUTIME	
		Coef.	Std. err.	Coef.	Std. err.	Coef.	Std. err.
C		4,280 ***	0,3313	4,922 ***	0,4055	3,481 ***	0,4490
OPIN	-	-0,102 ***	0,0144	-0,064 ***	0,0193	-0,121 ***	0,0193
AUACC	-	-0,039 *	0,0200	-0,038	0,0207	-0,023	0,0256
AUCERT	-	-0,143 ***	0,0231	-0,122 ***	0,0243	-0,162 ***	0,0346
AIS	-	-0,045 **	0,0136	0,002	0,0172	-0,064 ***	0,0186
lnSIZE	+	-0,025 *	0,0110	0,031 *	0,0146	-0,05 ***	0,0134
lnLOC	+	0,332 ***	0,0393	0,008	0,0172	-0,044 *	0,0198
lnPCI	+	-0,022	0,0145	-0,316 ***	0,0377	0,564 ***	0,0529
N		1047		1047		1047	
R-squared		0,248		0,119		0,299	
adj. R-squared		0,242		0,113		0,294	
F		42,775		20,339		36,224	
F-prob		0		0		0	

lnAUTIME: logaritma natural jangka waktu hari dari berakhirnya tahun anggaran sampai dengan tanggal penerbitan laporan audit; **lnFIELDAUTIME**: logaritma natural jangka waktu audit lapangan yaitu dari tanggal penyelesaian penyusunan laporan keuangan *unaudited* oleh Pemda hingga tanggal penerbitan laporan audit; **lnUNAUTIME** : logaritma natural jangka waktu hari dari berakhirnya tahun anggaran sampai dengan tanggal penyerahan laporan keuangan *unaudited* Pemda kepada BPK; **OPIN**: 1 jika opini audit WTP, 0 opini selain WTP; **AUACC**: 1 jika auditor melanjutkan ke jenjang strata 2 jurusan akuntansi, 0 jurusan lain atau tidak melanjutkan; **AUCERT**: 1 jika mendapatkan sertifikasi BAP, CPA atau CFE; **AIS**: jika Pemda memanfaatkan sistem informasi akuntansi secara terintegrasi mulai dari penganggaran hingga pertanggungjawaban; **lnSIZE**: logaritma natural total belanja Pemda; **lnPOP**: logaritma natural jumlah penduduk daerah; **lnPCI**: logaritma natural pendapatan domestik regional bruto pemerintah daerah; **lnLOC**: logaritma natural indeks kemahalan konstruksi Pemda sebagai proksi dari tingkat kesulitan lokasi daerah

* p<0,05, ** p<0,01, *** p<0,001

Sumber: data hasil pengolahan

Berdasarkan hasil estimasi diperoleh bahwa secara umum variabel yang dihipotesiskan seperti opini audit (OPIN) dan sertifikasi audit auditor (AUCERT) konsisten dengan **model total**

keterlambatan audit yang direduksi. Namun, variabel jenjang S2 di bidang akuntansi yang ditempuh oleh manajer audit tidak signifikan terhadap ke dua model alternatif baik di **model keterlambatan audit lapangan** maupun **model keterlambatan penyusunan LKPD *unaudited***. Hal tersebut menunjukkan bahwa audit lapangan lebih membutuhkan kemampuan bersifat substantif dan praktis seperti kemampuan mereview kertas kerja atas temuan yang bersifat material.

Komunikasi secara langsung mengarah substansial dan praktis oleh manajer audit profesional mampu meyakinkan Pemda untuk mempercepat penyusunan laporan keuangan Pemda *unaudited*. Oleh sebab itu pada model dengan variabel independen jangka waktu penyusunan laporan keuangan Pemda *unaudited* (lnUNAUTIME) variabel sertifikasi auditor sangat signifikan menekan waktu keterlambatan.

Selain itu variabel independen sistem informasi akuntansi yang terintegrasi hanya relevan dalam mempercepat penyelesaian laporan keuangan sebelum audit (lnUNAUTIME). Hal tersebut sejalan dengan hipotesis Kim et al (2013) bahwa pemrosesan laporan keuangan secara cepat dan akurat yang dihasilkan Sistem Informasi Akuntansi dengan teknologi informasi terintegrasi mampu menekan keterlambatan penyelesaian audit.

5. KESIMPULAN DAN KETERBATASAN PENELITIAN

5.1. Simpulan

Berdasarkan hasil dan pembahasan didapat bahwa secara umum opini audit WTP, kualitas auditor, dan sistem informasi akuntansi yang terintegrasi mampu mengurangi waktu keterlambatan penerbitan laporan audit pada tahun anggaran 2011-2012. Opini audit WTP akan menekan waktu keterlambatan penerbitan laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan Pemda (LHP LKPD) oleh BPK. Kualitas auditor berdasarkan jenjang strata 2 di bidang akuntansi dan sertifikasi audit yang diperoleh oleh manajer audit turut mempersingkat waktu keterlambatan penerbitan LHP LKPD.

Selanjutnya, pemanfaatan sistem informasi akuntansi melalui teknologi informasi yang terintegrasi mampu mempercepat keterlambatan waktu penerbitan LHP LKPD. Ketersediaan data transaksi akuntansi yang dapat diperoleh dengan cepat dan lebih akurat dalam data yang terintegrasi meningkatkan kinerja pemrosesan informasi akuntansi dan audit.

Uji sensitivitas model audit lapangan menunjukkan bahwa opini audit dan sertifikasi auditor mampu menekan keterlambatan waktu audit lapangan. Sedangkan tingkat pendidikan S2 akuntansi auditor tidak mempengaruhi secara signifikan dalam mempersingkat waktu keterlambatan audit lapangan. Audit lapangan lebih membutuhkan kompetensi audit secara praktis yang ditandai dengan profesionalitas sertifikasi audit dalam menjamin mutu pelaksanaan audit lapangan.

Pemanfaatan sistem informasi akuntansi secara terintegrasi mampu mempercepat pemrosesan laporan keuangan akhir tahun Pemda sebelum diaudit oleh BPK. Uji sensitivitas model penyusunan LKPD sebelum diaudit (*unaudited*) menunjukkan bahwa opini audit, sertifikasi auditor dan sistem

informasi akuntansi yang terintegrasi mampu menekan keterlambatan penyusunan LKPD *unaudited* untuk diserahkan kepada BPK. Selanjutnya BPK melakukan audit lapangan sampai dengan diterbitkannya LHP LKPD *audited*.

5.2. Keterbatasan Penelitian

Studi ini masih menyisakan kekurangan-kekurangan yang harus diperbaiki untuk penelitian di masa mendatang, antara lain:

1. Adanya variabel yang belum dimasukkan (*omitted variables*) berdasarkan uji Ramsey. Hal ini mengandung potensi bahwa belum ditambahkannya variabel independen lain yang juga mempengaruhi keterlambatan audit. Selain itu adanya potensi endogenitas dalam variabel independen.
2. Variabel-variabel independen pada model tersebut hanya mampu menggambarkan 24% pengaruhnya terhadap keterlambatan penerbitan LHP LKPD.

5.3. Saran

Berdasarkan keterbatasan penelitian tersebut maka perlu langkah-langkah perbaikan yang dapat dilakukan untuk riset di masa mendatang, antara lain:

1. Perlunya penambahan variabel independen dalam konteks akuntansi sektor publik antara lain dukungan politik kepala daerah di DPRD yang turut mempercepat pelaksanaan anggaran dan keuangan daerah dan besaran surplus/defisit anggaran sebagai obyek pemeriksaan.
2. Perlunya perbaikan model penelitian dengan mempertimbangkan variabel instrumen yang mempengaruhi model struktural sehingga model berbentuk simultan secara rekursif.
3. Penambahan sampel dari sisi *time-series* perlu juga diperpanjang sehingga analisis panel data dapat dilakukan secara gabungan baik efek secara *cross-section* maupun *time-series*.

DAFTAR PUSTAKA

- Ashton, R. H., Graul, P. R., & Newton, J. D. (1989). Audit delay and the timeliness of corporate reporting. *Contemporary Accounting Research*, 5(2), 657–673.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012). *Auditing and Assurance Services* (14th ed.). *Prentice Hall*.
- Bamber, E. M., & Bylinski, J. H. (1987). The effects of the planning memorandum, time pressure and individual auditor characteristics on audit managers' review time judgments. *Contemporary Accounting Research*, 4(1), 127–143.
- Bergh, A., & Karlsson, M. (2010). Government size and growth: Accounting for economic freedom and globalization. *Public Choice*, 142(1-2), 195–213.

- Cameron, A. C., & Trivedi, P. K. (2009). *Microeconometrics Using Stata*. *Stata Press*.
- Cohen, S., & Leventis, S. (2013). Effects of municipal, auditing and political factors on audit delay. *Accounting Forum*, 37(1), 40–53.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*.
- Dowling, C. (2009). Appropriate audit support system use: The influence of auditor, audit team and firm factors. *Accounting Review*, 84(3), 771–810.
- Dowling, C., & Leech, S. A. (2014). A Big 4 Firm's Use of Information Technology to Control the Audit Process: How an Audit Support System is Changing Auditor Behavior. *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 230–252. doi:10.1111/1911-3846.12010
- Dwyer, P. D., & Wilson, E. R. (1989). An empirical investigation of factors affecting the timeliness of reporting by municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*.
- Kim, J., Nicolaou, A. I., & Vasarhelyi, M. a. (2013). The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on the Audit Report Lag. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 10(1), 63–88. doi:10.2308/jeta-50712
- Lase, Y., & Sutaryo. (2014). Pengaruh karakteristik auditor terhadap audit delay laporan keuangan pemerintah daerah. In *Simposium Nasional Akuntansi XVII*.
- McLelland, A. J., & Giroux, G. (2000). An empirical analysis of auditor report timing by large municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 19(3), 263–281.
- Mohamad, M., Mohammad, W., Wan, T., & Deris, M. S. (2012). Audit Delay in Local Authorities: An Exploratory Study in Kedah, Perak and Kelantan. In *International Conference on Economics, Business Innovation, IACSIT Pres* (Vol. 38).
- Payne, J. L., & Jensen, K. L. (2002). An examination of municipal audit delay. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(1), 1–29.
- Scott, W. R. (2011). *Financial Accounting Theory* (6th ed.). Pearson Prentice Hall.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Retrieved from http://www.bpk.go.id/assets/files/storage/2013/12/file_storage_1386152379.pdf
- Republik Indonesia. 2006. Permendagri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah. Indonesia.
- Republik Indonesia. 2007. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Retrieved from http://www.bpk.go.id/assets/files/storage/2013/12/file_storage_1386161932.pdf
- Republik Indonesia. 2010. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan. Retrieved from http://www.ksap.org/pp_71/PP_71_TAHUN_2010.pdf
- EY. (2014, Agustus). Audit (Assurance Manager) Big 4 firm - US opportunities. October 21, 2014. <https://www.linkedin.com/jobs2/view/16505151>
- PWC. (2014). Audit Manager Job Opportunity October 21, 2014. www.pwc.com/th/en/careers/job-auditor-manager.jhtml