

AUDIT TENURE DAN AUDITOR ROTATION: LITERATURE REVIEW

Rani Arista Jati
rani.arista@gmail.com

Mahasiswa Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis,
Universitas Jenderal Soedirman

Abstract

The academic discourse on audit tenure and auditor rotation mainly focuses on the efforts to maintain auditor independence and audit quality. It is widely accepted that audit tenure is necessary for auditors to obtain sufficient understanding of the company and the environment they are auditing. This notion is in line with the hypothesis of expertise which suggests that a long tenure of audit increases audit quality through learning process. However, there is another hypothesis proposed by academics in explaining the effects of audit tenure, i.e. the auditor independence hypothesis, which states that a long tenure of audit reduces auditor independence and consequently diminishes audit and financial reporting quality. In regard to this, several countries have adopted mandatory auditor rotation. With respect to the contradiction between the hypotheses and the mixed results showed by prior studies on auditor rotation's influence on audit quality, the author summarizes the results of these studies to provide a basis for auditors in building a theoretical framework on how to maintain their independence, as well as for stakeholders in decision making and for regulators in developing the regulations in the field of auditing.

Abstrak

Wacana akademik tentang audit tenure dan rotasi auditor terutama berfokus pada upaya untuk mempertahankan independensi dan kualitas audit. Sudah diterima secara luas bahwa audit tenure diperlukan bagi auditor untuk memperoleh pemahaman yang memadai tentang perusahaan dan lingkungan yang diaudit. Gagasan ini sejalan dengan hipotesis keahlian yang menunjukkan bahwa masa kerja audit yang panjang meningkatkan kualitas audit melalui proses pembelajaran. Namun, terdapat hipotesis lain yang diajukan oleh akademisi dalam menjelaskan efek audit tenure, yaitu hipotesis independensi auditor, yang menyatakan bahwa masa kerja audit yang panjang mengurangi independensi auditor dan akibatnya mengurangi kualitas audit dan pelaporan keuangan. Sehubungan dengan hal ini, beberapa negara telah mengadopsi rotasi auditor wajib. Sehubungan dengan kontradiksi antara hipotesis dan hasil campuran yang ditunjukkan oleh penelitian sebelumnya tentang pengaruh rotasi auditor terhadap kualitas audit, penulis merangkum hasil penelitian ini untuk memberikan dasar bagi auditor dalam membangun kerangka teoritis tentang cara mempertahankan independensi mereka, serta bagi para stakeholder dalam pengambilan keputusan dan untuk regulator dalam mengembangkan peraturan di bidang audit.

Keywords: *audit tenure, auditor rotation, independensi auditor, kualitas audit*

PENDAHULUAN

Independensi auditor merupakan landasan profesi audit, karena independensi adalah dasar untuk kepercayaan publik atas laporan keuangan. Independensi auditor membantu memastikan kualitas audit dan berkontribusi untuk memberikan keyakinan bagi para pengguna laporan keuangan atas proses pelaporan keuangan yang dipublikasikan. Alasan mengapa banyak pengguna bergantung pada laporan audit adalah harapan mereka terhadap sudut pandang yang tidak bias.

Kurangnya independensi auditor adalah penyebab utama banyak perusahaan runtuh dan skandal perusahaan di seluruh dunia, misalnya runtuhnya Enron dan WorldCom di AS, HIH dan OneTel di Australia, dan Parmalat di Italia. Hal ini dapat mengakibatkan bahaya serius bagi semua *stakeholder* pengguna laporan keuangan.

Menurut Arens et al (2012), independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian, dan penerbitan laporan keuangan. Dalam independensi terdapat dua unsur, yaitu independensi dalam fakta dan independensi dalam penampilan. Independensi dalam fakta akan muncul ketika auditor secara nyata menjaga sikap objektif selama melakukan audit, sedangkan independensi dalam penampilan merupakan interpretasi orang lain terhadap independensi auditor tersebut.

Saat ini, masalah independensi auditor menjadi semakin penting dalam hal pemberian jasa audit oleh akuntan publik. Pemerintah sebagai regulator diharapkan dapat memfasilitasi kepentingan dari semua pihak, baik pihak perusahaan, pihak akuntan, dan pihak eksternal yang memerlukan laporan keuangan perusahaan. Bentuk campur tangan pemerintah dalam hal isu independensi adalah dengan membentuk peraturan-peraturan yang mewajibkan adanya rotasi auditor ataupun masa kerja audit (*audit tenure*).

Di Amerika Serikat, Undang-undang Sarbanes-Oxley (SOX) tahun 2002 bagian 203 secara spesifik mengatur bahwa pelaksana audit harus dirotasi setiap 5 tahun untuk mengembalikan keyakinan atas kualitas pelaporan keuangan. Telah banyak penelitian yang dilakukan, namun masih belum bisa memberikan bukti keberhasilan atas penerapan Undang-undang SOX. Masih banyak terdapat temuan dan hasil yang kontradiktif terkait peningkatan atau penurunan penggunaan teknik manajemen laba setelah penerapan undang-undang SOX.

Di Indonesia, kewajiban *audit firm rotation* (rotasi KAP) adalah maksimal setiap 6 (enam) tahun, sedangkan untuk *audit partner rotation* (rotasi auditor) maksimal setiap 3 (tiga) tahun. Peraturan ini diberlakukan sejak tahun 2008 melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No. 17/PMK.01/2008 dan berlaku bagi seluruh jenis perusahaan di Indonesia, baik berdasarkan aktivitas maupun terdaftar tidaknya di bursa efek. Di beberapa negara, peraturan ini hanya diterapkan pada jenis perusahaan tertentu. Contohnya di Pakistan, peraturan audit rotation setiap 5 (lima) tahun sekali hanya berlaku bagi perusahaan yang terdaftar di bursa efek. Sedangkan di Singapura, peraturan *auditor rotation* adalah setiap 5 (lima) tahun khusus untuk bank lokal. Namun, pada tahun 2015, melalui Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 Tahun 2015, dilakukan perubahan terkait peraturan mengenai kewajiban *audit rotation* ini.

Pasal 11 PP No. 20 Tahun 2015 menjelaskan bahwa jasa audit atas informasi keuangan historis oleh seorang akuntan publik (auditor) dan akuntan publik yang merupakan pihak terasosiasi dibatasi maksimal setelah 5 (lima) tahun berturut-turut. Ketentuan ini berlaku untuk entitas di antaranya industri di sektor pasar modal, bank umum, dana pensiun, perusahaan asuransi/reasuransi, dan BUMN. Yang dimaksud "akuntan publik yang merupakan pihak terasosiasi" adalah akuntan publik yang tidak menandatangani laporan auditor independen tetapi terlibat langsung dalam pemberian jasa audit. Perubahan yang dibawa oleh PP baru ini menunjukkan bahwa ketentuan rotasi tidak lagi diberlakukan bagi akuntan publik dan KAP, namun hanya bagi akuntan publik saja. Meskipun rotasi KAP tidak diharuskan lagi, ada beberapa perusahaan yang masih melakukan *audit rotation* dengan sendirinya atau secara sukarela (*voluntary*).

Di awal penetapan *audit rotation*, digunakan banyak pertimbangan manfaat selain independensi. Salah satunya adalah *fresh eye perspective* yang akan diperoleh dengan rotasi pada auditor, KAP, dan tim audit dari KAP tersebut sehingga diharapkan dapat mencegah penurunan independensi auditor dan kualitas laporan keuangan hasil audit. Oleh karena itu, penulis berusaha untuk merangkum berbagai penelitian yang berhubungan dengan *audit tenure* dan *audit rotation* yang dilakukan oleh peneliti-peneliti di berbagai negara untuk mendalami berbagai perspektif dan hasil penelitian yang terkait dengan topik tersebut.

Berdasarkan latar belakang tersebut, penulis berusaha mendalami berbagai perspektif penelitian yang terkait dengan *audit tenure* dan *audit rotation* dengan merangkum hasil penelitian yang dilakukan oleh para peneliti di berbagai negara untuk memberikan gambaran bagi para auditor agar selalu mempertahankan independensinya, juga bagi *stakeholder* dan regulator atas praktik maupun penelitian mengenai *audit tenure* dan *audit rotation* sebagai bahan masukan untuk melakukan pengambilan keputusan maupun untuk pengembangan regulasi dalam bidang auditing.

TINJAUAN PUSTAKA / KAJIAN TEORITIS

Agency Theory

Agency Theory yang dikembangkan oleh Jensen dan Meckling, menyatakan bahwa hubungan *agency* didefinisikan sebagai hubungan kontrak antara satu pihak atau lebih yang bertindak sebagai *principal* yang menunjuk orang lain sebagai *agent* yang bertindak untuk kepentingan *principal*, salah satunya adalah mendelegasikan wewenang untuk pengambilan keputusan.

Menurut Scott (2014) terdapat dua jenis asimetri informasi yaitu:

- a. *Adverse selection*, yaitu bahwa para manajer serta orang-orang dalam lainnya biasanya mengetahui lebih banyak tentang keadaan dan prospek perusahaan dibandingkan investor pihak luar. Fakta yang mungkin dapat memengaruhi keputusan yang akan diambil oleh pemegang saham tersebut tidak disampaikan informasinya kepada pemegang saham.
- b. *Moral hazard*, yaitu bahwa kegiatan yang dilakukan oleh seorang manajer tidak seluruhnya diketahui oleh pemegang saham maupun pemberi pinjaman sehingga manajer dapat melakukan tindakan di luar pengetahuan pemegang saham yang melanggar kontrak dan sebenarnya secara etika atau norma mungkin tidak layak dilakukan.

Principal harus mengawasi kinerja manajemen, salah satunya melalui sistem pengendalian yang efektif untuk mencegah tindakan menyimpang yang bisa dilakukan oleh pihak manajemen. Sistem pengendalian tersebut diharapkan mampu mengurangi adanya perilaku menyimpang dalam sistem pelaporan, termasuk adanya kecurangan. Hal ini dilakukan *principal* karena dengan adanya asimetri informasi, memungkinkan adanya konflik yang antara *principal* dan *agent* untuk saling mencoba memanfaatkan pihak lain untuk kepentingan sendiri dan selalu berusaha untuk memaksimalkan utilitasnya tersebut.

Teori keagenan yang menyatakan perlunya jasa *independent auditor* dapat dijelaskan dengan dasar teori keagenan yaitu hubungan antara pemilik (*principal*) dengan manajemen (*agent*). Manajemen memiliki kepentingan pribadi yang bertentangan dengan kepentingan pemilik perusahaan sehingga muncul masalah yang disebut dengan masalah agensi (*agency problem*) akibat adanya *asymmetric information*. Untuk mengurangi adanya masalah agensi ini diperlukan adanya pihak independen yang dapat menjadi pihak penengah dalam menangani konflik tersebut yang dikenal sebagai independensi auditor (*auditor's independence*).

Independensi Auditor

Menurut Arens *et. al.* (2012), independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian, dan penerbitan laporan keuangan. Dalam independensi terdapat dua unsur, yaitu:

- a. Independensi dalam fakta. Independensi dalam fakta akan muncul ketika auditor secara nyata menjaga sikap objektif selama melakukan audit.
- b. Independensi dalam penampilan. Independensi dalam penampilan merupakan interpretasi orang lain terhadap independensi auditor tersebut.

Dalam AICPA *Code of Professional Conduct*: 0.300.050 *Objectivity and Independence*, dijelaskan bahwa:

- .01 *Objectivity and independence principle. A member should maintain objectivity and be free of conflicts of interest in discharging professional responsibilities. A member in public practice should be independent in fact and appearance when providing auditing and other attestation services.*
- .02 *Objectivity is a state of mind, a quality that lends value to a member's services. It is a distinguishing feature of the profession. The principle of objectivity imposes the obligation to be impartial, intellectually honest, and free of conflicts of interest. Independence precludes relationships that may appear to impair a member's objectivity in rendering attestation services.*

- .03 *Members often serve multiple interests in many different capacities and must demonstrate their objectivity in varying circumstances. Members in public practice render attest, tax, and management advisory services. Other members prepare financial statements in the employment of others, perform internal auditing services, and serve in financial and management capacities in industry, education, and government. They also educate and train those who aspire to admission into the profession. Regardless of service or capacity, members should protect the integrity of their work, maintain objectivity, and avoid any subordination of their judgment.*
- .04 *For a member in public practice, the maintenance of objectivity and independence requires a continuing assessment of client relationships and public responsibility. Such a member who provides auditing and other attestation services should be independent in fact and appearance. In providing all other services, a member should maintain objectivity and avoid conflicts of interest.*
- .05 *Although members not in public practice cannot maintain the appearance of independence, they nevertheless have the responsibility to maintain objectivity in rendering professional services. Members employed by others to prepare financial statements or to perform auditing, tax, or consulting services are charged with the same responsibility for objectivity as members in public practice and must be scrupulous in their application of generally accepted accounting principles and candid in all their dealings with members in public practice.*

Audit Tenure

Tenure adalah masa perikatan antara auditor dan klien terkait jasa audit yang disepakati sebagai jangka waktu hubungan auditor dengan klien. *Tenure* menjadi perdebatan pada saat *tenure* audit yang dilakukan secara singkat dan *tenure* audit yang dilakukan dalam jangka waktu lama.

Pembatasan masa perikatan (*audit tenure*) merupakan usaha untuk mencegah adanya perilaku auditor terlalu dekat berinteraksi dengan klien sehingga tidak mengganggu sikap independensi auditor dalam melaksanakan tugasnya melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan klien. Oleh karena itu, di berbagai negara diberlakukan peraturan mengenai rotasi maupun masa perikatan (*audit tenure*) untuk mengurangi tanggapan masyarakat tentang adanya hubungan emosional yang terjalin antara auditor dengan klien sehingga diharapkan dapat memulihkan kepercayaan masyarakat.

Audit tenure sering dikaitkan dengan independensi karena semakin eratnya hubungan ekonomi yang timbul antara auditor dengan kliennya dapat mempengaruhi independensi auditor tersebut. Salah satu ciri dari panjang masa audit (*audit tenure*) adalah keterlibatan tahun pertama audit (masa *tenure* pendek) dianggap kurang menyeluruh (kurang mendalam), karena hal ini membutuhkan beberapa waktu untuk mengidentifikasi semua resiko audit potensial untuk klien baru, sehingga mengurangi kualitas audit.

Tenure berhubungan dengan faktor *audit firm* dan faktor *audit partner*, *audit failure* muncul atau terjadi umumnya pada masa *tenure* yang pendek (*short tenure*) sebaliknya, suatu masa *tenure* panjang yang berlebihan (*excessive long tenure*) akan dikaitkan dengan kualitas audit yang rendah, hubungan yang terlalu panjang dengan klien berpotensi untuk menyebabkan kepuasan, prosedur audit yang kurang ketat dan ketergantungan terhadap manajemen, auditor dapat menjadi terlalu percaya diri. Dengan klien dan tidak ada penyesuaian dalam prosedur audit untuk mencerminkan perubahan bisnis dan resiko yang terkait, sehingga auditor menjadi kurang skeptis dan kurang teliti dalam mengumpulkan bukti untuk audit mereka sehingga cenderung menurunkan reputasi auditor.

Auditor Rotation

Dalam menjaga sikap profesional dan etis dalam hal ini independensi seorang auditor, maka auditor diharapkan tidak memiliki hubungan yang lebih dalam hal pekerjaan. Hubungan yang lebih ini mengacu pada sikap tidak independen karena telah merasa dekat setelah mengaudit selama sekian tahun dan akhirnya berpengaruh pada pemberian opini audit yang tidak mencerminkan keadaan sesungguhnya. Salah satu solusi yang ditetapkan oleh regulator untuk mengatasi hal ini adalah ditetapkannya aturan mengenai kewajiban pergantian KAP.

Di Amerika Serikat, Undang-undang Sarbanes-Oxley (SOX) tahun 2002 bagian 203 secara spesifik mengatur bahwa pelaksana audit harus dirotasi setiap 5 tahun untuk mengembalikan keyakinan atas kualitas pelaporan keuangan. Telah banyak penelitian yang dilakukan, namun masih belum bisa memberikan bukti keberhasilan atas penerapan Undang-undang SOX. Masih banyak terdapat temuan dan hasil yang kontradikif

terkait peningkatan atau penurunan penggunaan teknik manajemen laba setelah penerapan undang-undang SOX.

Di Indonesia, kewajiban untuk *audit firm rotation* (rotasi KAP) adalah maksimal setiap 6 (enam) tahun. Sedangkan untuk *audit partner rotation* (rotasi auditor) maksimal setiap 3 (tiga) tahun. Peraturan ini diberlakukan sejak tahun 2008 melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No. 17/PMK.01/2008 dan berlaku bagi seluruh jenis perusahaan di Indonesia, baik berdasarkan aktivitas maupun terdaftar tidaknya di bursa efek. Namun, pada tahun 2015, melalui Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 Tahun 2015, dilakukan perubahan terkait peraturan mengenai kewajiban *audit rotation* ini.

Pasal 11 PP No. 20 Tahun 2015 menjelaskan bahwa jasa audit atas informasi keuangan historis oleh seorang akuntan publik (auditor) dan akuntan publik yang merupakan pihak terasosiasi dibatasi maksimal setelah 5 (lima) tahun berturut-turut. Ketentuan ini berlaku untuk entitas di antaranya industri di sektor pasar modal, bank umum, dana pensiun, perusahaan asuransi/reasuransi, dan BUMN. Yang dimaksud "akuntan publik yang merupakan pihak terasosiasi" adalah akuntan publik yang tidak menandatangani laporan auditor independen tetapi terlibat langsung dalam pemberian jasa audit. Perubahan yang dibawa oleh PP baru ini menunjukkan bahwa ketentuan rotasi tidak lagi diberlakukan bagi akuntan publik dan KAP, namun hanya bagi akuntan publik saja. Meskipun rotasi KAP tidak diharuskan lagi, ada beberapa perusahaan yang masih melakukan *audit rotation* dengan sendirinya atau secara sukarela (*voluntary*).

Pergantian auditor dapat dibagi menjadi 2 yaitu pergantian auditor yang terjadi karena regulasi pemerintah yang mengikat (*mandatory*) dan pergantian auditor yang terjadi dikarenakan alasan lain diluar regulasi (*voluntary*), *auditor switching* secara sukarela dilakukan apabila klien mengganti auditornya ketika tidak ada peraturan yang mewajibkannya melakukan *auditor switching*. Perusahaan melakukan *audit switching* secara *mandatory* umumnya dikarenakan kewajiban ataupun peraturan yang membatasi masa jabatan auditor. Sedangkan Perusahaan melakukan *audit switching* secara *voluntary* pada saat industri sedang berlomba-lomba dalam mempekerjakan auditor yang mempunyai reputasi tinggi dengan tujuan untuk menaikkan nilai perusahaan di mata pengguna laporan keuangan.

Peraturan rotasi auditor dibuat dengan tujuan meningkatkan kualitas audit, dengan asumsi bahwa semakin lama hubungan antara auditor (baik partner Auditor maupun Kantor Akuntan Publik) dengan kliennya akan mengurangi independensi auditor. Namun demikian, dari segi kompetensi adanya rotasi dapat menyebabkan penurunan kualitas audit. Ketika auditor harus menghadapi perusahaan baru sebagai kliennya maka akan diperlukan lebih banyak waktu baginya untuk mempelajari terlebih dahulu klien barunya daripada ketika auditor melanjutkan penugasan dari klien terdahulu.

Dalam beberapa dekade terakhir, Dewan Standar Akuntansi Internasional (*International Accounting Standards Board-IASB*) dan Dewan Standar Akuntansi Keuangan (*Financial Accounting Standards Board-FASB*) telah menetapkan standar yang mempertegas pentingnya pembuktian berdasarkan penilaian pasar penyedia jasa layanan audit, terlepas dari kondisi pasar penyedia jasa layanan audit tersebut. Standar tersebut juga telah mengadopsi praktek penetapan standar detail untuk mengatasi permasalahan yang muncul dalam proses pelaksanaan audit, namun pada akhirnya malah menimbulkan permasalahan baru. Hal ini telah membuat pekerjaan auditor menjadi lebih rumit. Sehingga penerapan kewajiban rotasi kantor audit tanpa mempertimbangkan faktor-faktor penting lainnya dari kualitas audit dapat menjadi sebuah kebijakan yang tidak tepat dan dapat mengganggu independensi auditor, melemahkan bidang keahlian audit, menghambat pelaksanaan tata kelola perusahaan dan menurunkan kualitas audit.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode *literature review* atau studi pustaka, yaitu dengan mengumpulkan berbagai sumber teori mengenai *audit tenure* dan *auditor rotation*, dan berbagai hasil penelitian mengenai *audit tenure* dan *auditor rotation* oleh beberapa peneliti di berbagai negara untuk mengetahui berbagai perspektif dan hasil penelitian yang terkait dengan topik tersebut, baik dalam kaitannya dengan faktor-faktor yang mempengaruhi *audit tenure* dan *auditor rotation* hingga pengaruhnya bagi independensi, kualitas audit dan opini audit.

HASIL PENELITIAN

Berbagai penelitian yang berhasil penulis rangkum mengenai *audit tenure* dan *auditor rotation* maupun perubahan auditor (*auditor switching* dan *auditor change*) antara lain :

No	Topik	Judul	Peneliti, Negara	Variabel dan Hasil
1	Pengaruh <i>audit tenure</i> terhadap kualitas audit	Pengaruh <i>Audit Tenure</i> , Spesialisasi Kantor Akuntan Publik dan Ukuran Perusahaan terhadap Kualitas Audit	Yavina Nugrahanti dan Darsono (2014) Indonesia	Kualitas audit, ukuran perusahaan <i>Audit tenure</i> dan spesialisasi industri perusahaan audit memiliki efek positif dan signifikan terhadap kualitas audit, dan ukuran perusahaan tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit
2	Pengaruh <i>audit tenure</i> terhadap kualitas audit	Analisis Pengaruh <i>Audit Tenure</i> , <i>Audit Fee</i> , <i>Audit Switching</i> , Ukuran Perusahaan, dan Independensi Audit Terhadap Kualitas Audit pada Perusahaan Barang Konsumsi yang Terdaftar di BEI	Bani Radona (2017) Indonesia	<i>Audit tenure</i> , <i>audit fee</i> , <i>audit switching</i> , ukuran perusahaan, independensi auditor, secara bersama-sama atau simultan, berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Secara parsial <i>audit tenure</i> , <i>audit fee</i> , <i>audit switching</i> , dan independensi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sementara ukuran perusahaan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit
3	Pengaruh <i>audit tenure</i> terhadap kualitas audit	Analisis Pengaruh <i>Tenure Audit</i> , <i>Fee Audit</i> dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2015)	Serli Radianti (2017) Indonesia	<i>Tenure</i> audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, <i>Fee</i> audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit, Spesialisasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit
4	Pengaruh <i>audit tenure</i> terhadap biaya audit	<i>The Effect of Tenure on Auditor Realization Rates</i>	Lynn Johnson dan Terrence B. O'Keefe (2015) Amerika Serikat	Dalam lingkungan yang kompetitif, tingkat realisasi perikatan audit meningkat dengan <i>audit tenure</i> dan biaya awal yang didiskontokan, konsisten dengan teori. Biaya tidak berubah dengan <i>tenure</i> . <i>Audit tenure</i> tidak terkait dengan tingkat realisasi atau biaya audit dalam sampel distrik khusus, yang mengonfirmasikan prediksi bahwa di pasar yang tidak kompetitif, pengetatan awal audit dan diskon biaya tidak akan terjadi.
5	Pengaruh <i>audit tenure</i> terhadap opini audit	Pengaruh <i>Audit Tenure</i> dan Reputasi Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap Opini Audit <i>Going Concern</i> (Survei pada Perusahaan Sektor Industri Dasar dan Kimia yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2016)	Jehan Anisa, Magnaz Lestira Oktaroza, dan Mey Maemunah (2017)	<i>Audit tenure</i> memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap Opini Audit <i>Going Concern</i> , Reputasi kantor akuntan publik tidak memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap Opini Audit <i>Going Concern</i> perusahaan-perusahaan sektor industri dasar dan kimia yang Terdaftar BEI Tahun 2012-2016
6	Hubungan antara <i>audit tenure</i> dengan <i>auditor specialization</i> dan <i>audit report lag</i>	<i>Audit Tenure</i> , <i>Auditor Specialization</i> and <i>Audit Report Lag</i>	Mai Dao dan Trung Pham (2014)	<i>Auditor industry specialization</i> melemahkan hubungan positif antara <i>audit report lag</i> dan <i>audit firm tenure</i> pendek, menunjukkan bahwa <i>auditor industry specialization</i> melengkapi efek negatif dari <i>audit tenure</i> pendek pada <i>audit report lag</i> .

No	Topik	Judul	Peneliti	Hasil
7	Hubungan antara kualitas audit (spesialisasi industri dan <i>auditor tenure</i>) dan <i>information asymmetry</i>	<i>Auditor Tenure, Auditor Specialization, and Information Asymmetry</i>	Ali R. Almutairi, Kimberly A. Dunn, Terrance Skantz (2009) Amerika Serikat	Persepsi pasar terhadap kualitas pengungkapan lebih tinggi dan peluang pencarian informasi pribadi lebih sedikit untuk perusahaan yang melibatkan auditor spesialis industri. Asimetri informasi memiliki hubungan berbentuk U dengan <i>auditor tenure</i> . Hubungan berbentuk-U ini berlaku untuk spesialis dan non-spesialis; namun, <i>bid-ask spread</i> untuk spesialis cenderung turun di bawah non-spesialis di semua <i>tenure interval</i> .
8	Faktor-faktor yang mempengaruhi <i>auditor tenure</i>	<i>An Investigation of Auditor and Client Tenure</i>	Amerika Serikat	<i>Auditor tenure</i> dipengaruhi oleh ukuran perusahaan klien, tingkat pertumbuhan klien, dan jenis perusahaan audit yang terlibat dalam perubahan auditor. <i>Auditor tenure</i> tidak dipengaruhi oleh ukuran perusahaan audit, risiko klien, atau opini audit.
9	Pengaruh akhir tahun fiskal terhadap <i>auditor switching</i>	<i>Fiscal Year-End and Non-Lateral Auditor Switches</i>	Nancy Chun Feng (2013) Amerika Serikat	Klien non-BigN dengan FYE (fiscal year-end) Desember lebih kecil kemungkinannya untuk beralih ke auditor BigN daripada mereka yang memiliki FYE non-Desember sebelum berlakunya Sarbanes-Oxley Act (SOX). Tren ini mereda setelah SOX. Untuk perusahaan dengan auditor pendahulu BigN, akhir tahun fiskal tampaknya memiliki pengaruh yang tidak signifikan pada pergantian auditor.
10	Pengaruh atribut klien dan firma audit sebelumnya pada pola <i>auditor switch</i>	<i>Auditor Switch Decisions under Forced Auditor Change: Evidence from China</i>	Li-Chun Kuo, Chan-Jane Lin dan Hsiao-Lun Lin (2016)China	Perusahaan-perusahaan BUMN cenderung tidak beralih ke perusahaan audit Big 4; perusahaan <i>dual-share</i> cenderung memilih Big 4 sebagai perusahaan audit yang berhasil. Selain itu, klien yang auditor sebelumnya menerima sanksi regulasi berat cenderung beralih ke auditor dengan kualitas lebih tinggi; klien yang mempekerjakan auditor lokal cenderung mengikuti mitra audit sebelumnya.
11	Pengaruh <i>Auditor Switching</i> terhadap <i>Audit Fee Discounting</i>	<i>Auditor Switching and Audit Fee Discounting: The Iranian Experience</i>	Fakhroddin MohammadRezaei dan Norman Mohd-Saleh (2017)	Analisis multivariat mengungkapkan bahwa <i>auditor switching</i> menghasilkan 15 persen dari diskon biaya. Selain itu, hasilnya menunjukkan bahwa 19 persen dan 13 persen dari diskon biaya selama tahun awal perikatan timbul dari kasus <i>auditor switching</i> yang melibatkan perubahan dari auditor negara ke auditor swasta, dan perubahan dari satu auditor swasta ke yang lain. Temuan ini mendukung penjelasan pandangan daya tawar dalam kaitannya dengan diskon biaya audit dalam keterlibatan awal tahun.
12	Faktor-faktor yang mempengaruhi <i>auditor switching</i>	<i>Auditor-Client Relationship: The Case of Audit Tenure and Auditor Switching In Malaysia</i>	Abu Thahir Abdul Nasser, Emelin Abdul Wahid, Sharifah Nazatul Faiza Syed Mustapha Nazri, Mohammad Hudaib (2006)	<i>Auditor firm switching</i> secara signifikan terkait dengan klien besar yang tertekan dan bahwa panjang dan arah <i>switch</i> tergantung pada jenis perusahaan audit.

No	Topik	Judul	Peneliti	Variabel dan Hasil
13	Hubungan antara <i>auditor switching</i> dan <i>corporate governance</i>	<i>Relationship between Corporate Governance and Auditor Switching: Iranian Evidence</i>	Mahdi Salehi dan Ali Asgar Alinya (2017) Iran	Ada hubungan yang lemah antara <i>auditor switching</i> dan <i>corporate governance</i>
14	Faktor-faktor yang mempengaruhi <i>Auditor Change</i> ke auditor spesialisasi	<i>Forced Auditor Change, Industry Specialization and Audit Fees</i>	Winifred D. Scott dan Willie E. Gist (2013) Amerika Serikat	Klien audit besar dengan mantan auditor yang memiliki reputasi buruk, <i>audit tenure</i> yang lama, dan <i>leverage</i> yang tinggi lebih mungkin untuk beralih ke spesialis industri untuk memberi sinyal kualitas audit/pelaporan keuangan.
15	Pengaruh <i>restatement</i> terhadap <i>auditor change</i>	<i>The Impact Of Financial Restatement on Auditor Changes: Iranian Evidence</i>	Azam Eshagniya dan Mahdi Salehi (2017) Iran	<i>Restatement</i> tidak menyebabkan <i>auditor change</i> dan bahwa ketika tingkat keparahan penyajian kembali meningkat, perubahan auditor pada tahun setelah <i>restatement</i> juga tidak meningkat. Perusahaan yang melakukan <i>restatement</i> dengan tata kelola yang kuat tidak akan melakukan perubahan auditor dibandingkan dengan perusahaan lain. Selain itu, di perusahaan yang menyatakan kembali, perubahan auditor non-besar tidak lebih mungkin daripada auditor besar. Juga, di perusahaan yang menyatakan secara simultan dengan pergantian CEO, tidak ada kemungkinan perubahan auditor. Selanjutnya, regresi logistik multinomial menunjukkan bahwa penyesuaian yang dihasilkan dari koreksi kesalahan dan perubahan prosedur dan jumlah penyesuaian tidak menyebabkan perubahan auditor pada tahun berikutnya. Jadi, hasilnya menunjukkan bahwa <i>restatement</i> bukan merupakan faktor penting dalam mengubah auditor tahun depan.
16	Faktor-faktor yang mempengaruhi perubahan auditor	<i>Factors Influencing Auditor Change: Evidence from Malaysia</i>	Sharifah Nazatul Faiza Syed Mustapha Nazri, Malcolm Smith dan Zubaidah Ismail (2012) Malaysia	Perubahan auditor secara signifikan dipengaruhi oleh karakteristik perusahaan klien, terutama perubahan dalam manajemen, ukuran perusahaan klien, kompleksitas, dan pertumbuhan perusahaan klien
17	Hubungan <i>audit rotation</i> terhadap kualitas audit	<i>Auditor Independence, Audit Quality and The Mandatory Auditor Rotation In Egypt</i>	Diana Mostafa Mohamed dan Magda Hussien Habib (2013) Mesir	Masalah kurangnya independensi auditor ada di Mesir karena banyak alasan. Alasan utamanya adalah buruknya struktur korporasi. Ditemukan juga bahwa pergantian auditor secara sukarela bertujuan untuk meningkatkan kualitas; dari alasan ini adalah pencarian auditor yang lebih memiliki reputasi dan pendapat audit timelier. Akhirnya <i>auditor rotation</i> disarankan oleh para praktisi untuk mengatasi masalah kurangnya independensi dan bahwa <i>mandatory firm rotation</i> disarankan daripada <i>mandatory partner rotation</i> .
18	Pengaruh <i>auditor rotation</i> terhadap <i>market share</i>	<i>Mandatory Auditor Rotation And Retention: Impact on Market Share</i>	Christie L. Comunale dan Thomas R. Sexton (2005) AS	<i>Mandatory auditor rotation</i> akan memiliki efek besar pada <i>market share</i> jangka panjang, sedangkan <i>mandatory auditor retention</i> akan memiliki efek yang sangat kecil

PEMBAHASAN

Berdasarkan ringkasan berbagai hasil penelitian mengenai *audit tenure* dan *auditor rotation* maupun perubahan auditor (*auditor switching* dan *auditor change*), didapatkan beragam hasil penelitian dalam topik ini, antara lain:

1. Penelitian yang dilakukan oleh Yavina Nugrahanti dan Darsono (2014) menunjukkan hasil adanya pengaruh *audit tenure* terhadap kualitas audit, namun Bani Radona (2017) dan Serli Radianti (2017) tidak menemukan bukti signifikansi pengaruh *audit tenure* terhadap kualitas audit.
2. Lynn Johnson dan Terrence B. O'Keefe (2015) menemukan bahwa *audit tenure* tidak terkait dengan tingkat realisasi atau biaya audit.
3. Anisa et. al. (2017) menemukan bahwa *audit tenure* memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap opini audit *going concern*.
4. Hasil penelitian Almutairi et. al. (2009) menunjukkan bahwa asimetri informasi memiliki hubungan berbentuk U dengan *auditor tenure*. Temuan ini konsisten dengan pasar yang menganggap perubahan auditor sebagai resolusi oleh perusahaan untuk memberikan pengungkapan yang lebih relevan dan dapat diandalkan.
5. Sinason et. al. (2001) menguji berbagai faktor yang dapat mempengaruhi *audit tenure*, dan diperoleh hasil bahwa *audit tenure* dipengaruhi oleh ukuran perusahaan klien, tingkat pertumbuhan klien, dan jenis perusahaan audit yang terlibat dalam perubahan auditor, namun tidak dipengaruhi oleh ukuran perusahaan audit, risiko klien, atau opini audit.
6. Faktor-faktor yang mempengaruhi *auditor switching* diuji oleh Kuo et. al. (2016) dengan fokus pada pergantian ke auditor Big 4 serta Nasser et. al. (2006) dengan hasil *auditor switching* dipengaruhi oleh ukuran perusahaan klien, tingkat pertumbuhan klien, risiko klien.
7. Mahdi Salehi dan Ali Asgar Alinya (2017) menguji hubungan antara *auditor switching* dan *corporate governance* dan didapatkan hasil bahwa hanya terdapat hubungan yang lemah antara *auditor switching* dan *corporate governance*.
8. Faktor-faktor yang mempengaruhi perubahan auditor juga diuji oleh Nazri et. al. (2012) dengan hasil bahwa perubahan auditor dipengaruhi oleh karakteristik perusahaan klien, ukuran perusahaan klien, kompleksitas, dan pertumbuhan perusahaan klien. Selain itu, *restatement* ditemukan tidak berpengaruh terhadap *auditor change*, sesuai hasil penelitian Azam Eshagniya dan Mahdi Salehi (2017).
9. Diana Mostafa Mohamed dan Magda Hussien Habib (2013) menemukan bahwa pergantian auditor secara sukarela bertujuan untuk meningkatkan kualitas audit, sedangkan Christie L. Comunale dan Thomas R. Sexton (2005) menguji pengaruh *auditor rotation* terhadap *market share* dengan hasil bahwa *mandatory auditor rotation* akan memiliki efek besar pada *market share* jangka panjang, sedangkan *mandatory auditor retention* akan memiliki efek yang sangat kecil.

SIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Telah banyak dilakukan penelitian oleh para akademisi mengenai *audit tenure* dan *auditor rotation* maupun perubahan auditor (*auditor switching* dan *auditor change*), namun hasil penelitian masih beragam. Hal ini menunjukkan inkonsistensi praktik dan implikasi *audit tenure* dan *auditor rotation* di berbagai negara. Hasil tersebut dimungkinkan terjadi karena perbedaan konteks lingkungan, budaya dan regulasi di berbagai negara, maupun adanya perbedaan persepsi dari auditor maupun pengguna laporan keuangan

Saran

Sebagai salah satu *literature review* dalam topik *audit tenure* dan *auditor rotation*, hasil penelitian masih dapat diperluas cakupan *literature* yang diacu dari berbagai sumber. Penelitian selanjutnya juga dapat difokuskan pada perbandingan praktik *audit tenure* dan *auditor rotation* di berbagai negara untuk mengeksplorasi lebih dalam mengenai peranan konteks lingkungan, budaya dan regulasi terkait *audit tenure* dan *auditor rotation* serta dalam konteks etika praktiknya. Terkait pengaruh *audit tenure* dan *auditor rotation* terhadap kualitas audit

juga layak dilakukan penelitian lanjutan, mengingat salah satu tujuan regulasi tersebut adalah untuk meningkatkan kualitas hasil audit khususnya audit atas laporan keuangan untuk memberikan keyakinan kepada *stakeholder* atas kualitas laporan keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Almutairi, A. R., Dunn, K. A., & Skantz, T. (2009). Auditor Tenure, Auditor Specialization, and Information Asymmetry. *Managerial Auditing Journal*, 24(7), 600–623.
- Anisa, J., Maemunah, M., Akuntansi, P., & Bandung, U. I. (2018). *Pengaruh Audit Tenure dan Reputasi Kantor Akuntan Publik (Kap) terhadap Opini Audit Going Concern (Survei pada Perusahaan Sektor Industri Dasar dan Kimia yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2016)*. (April), 524–530.
- Arens, Alvin A et. al. (2012). *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, 14th ed, New Jersey, Prentice Hall.
- Comunale, C. L., & Sexton, T. R. S. (2005). Mandatory Auditor Rotation and Retention: Impact on Market Share. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 235–248.
- Dao, M., & Pham, T. (2014). Audit Tenure, Auditor Specialization and Audit Report Lag. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 490–512.
- Eshagniya, A., & Salehi, M. (2017). The Impact of Financial Restatement on Auditor Changes: Iranian Evidence. *Asia Pacific Journal of Innovation and Entrepreneurship*, 11(3), 366–390.
- Feng, N. C. (2013). Fiscal Year-End and Non-Lateral Auditor Switches. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(3), 268–292.
- Johnson, L., & Keefe, T. B. O. (2015). *Article Information : Company Accounting Oversight Board (PCAOB 2011) solicited public comments on*.
- Kuo, Li-Chun, et. al. (2016). Auditor Switch Decisions under Forced Auditor Change: Evidence from China. *Asian Review of Accounting*, Vol. 24 Issue 1.
- Mohamed, D. M., & Habib, M. H. (2013). Auditor Independence, Audit Quality and The Mandatory Auditor Rotation in Egypt. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 6(2), 116–144.
- Nasser, Abdul, A. T., Abdul Wahid, E., Mustapha Nazri, S. N. F. S., & Hudaib, M. (2006). Auditor-Client Relationship: The Case of Audit Tenure and Auditor Switching in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), 724–737.
- Nazri, S. N. F. S. M., Smith, M., & Ismail, Z. (2012). Factors Influencing Auditor Change: Evidence from Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 20(3), 222–240.
- Nugrahanti, Y. (2014). Pengaruh Audit Tenure, Spesialisasi Kantor Akuntan Publik Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, 03(03), 2337–3806.
- Radianti, Serli. (2017). Analisis Pengaruh Tenure Audit, Fee Audit dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2015). *Skripsi Program Studi S1 Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung*.
- Radona, B. (2017). Analisis Pengaruh Audit Tenure, Audit Fee, Audit Switching, Ukuran Perusahaan, dan Independensi Audit Terhadap Kualitas Audit pada Perusahaan Barang Konsumsi Yang Terdaftar di BEI. *Skripsi Universitas Sumatera Utara Medan*.
- Rezaei, M. F., & Saleh, M. N. (2017). Auditor Switching and Audit Fee Discounting: The Iranian Experience. *Asian Review of Accounting*, 25(3), 335–360.
- Salehi, M., & Alinya, A. A. (2016). Relationship between Corporate Governance and Audit Switching: Iranian Evidence. *International Journal of Law and Management*.
- Scott, W. D., & Gist, W. E. (2013). Forced Auditor Change, Industry Specialization and Audit Fees. *Managerial Auditing Journal*, 28(8), 708–734.
- Sinason, D. H., Jones, J. P., & Waller Shelton, S. (2011). An Investigation of Auditor and Client Tenure. *American Journal of Business*, 16(2), 31–40.