

Pengaruh Audit Tenure, Rotasi Audit, dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit Pada BUMN *Go-Public*

Dzuhri Oktavia^{1*}, Auliffi Ermian Challen²

^{1,2} Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Yarsi, Indonesia

ABSTRACT

This study was conducted to examine the effect of audit tenure, audit rotation, and auditor specialization on audit quality. Where the study of audit quality is useful for users of financial statements and auditors in particular, as well as to add empirical evidence related to several factors that affect audit quality. The measurement of audit quality used in this study uses the discretionary accrual model of Kasznik (1999). This research is different from previous research, where this research was conducted in a Go-Public BUMN company listed on the Indonesia Stock Exchange. Samples were taken from the period 2016-2020 with a purposive sampling method. The research method used is a quantitative method, using secondary data from Go Public BUMN Companies listed on the Indonesia Stock Exchange. The results of the regression analysis show that audit tenure and audit rotation have no effect on audit quality. Meanwhile, auditor specialization has a positive effect on audit quality.

Keywords: Audit Quality; Audit Tenure; Audit Rotation; Auditor Specialization.

ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui pengaruh dari audit tenure, rotasi audit, dan spesialisasi auditor terhadap kualitas audit. Dimana studi tentang kualitas audit ini berguna bagi para pengguna laporan keuangan dan auditor khususnya, serta untuk menambah bukti empiris terkait beberapa faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Ukuran kualitas audit yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan diskresioner akrual model Kasznik (1999) yang di absolut-kan. Terdapat perbedaan pada pengujian sebelumnya, dimana digunakan perusahaan BUMN Go-Public yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebagai populasi penelitian. Sampel diambil dari periode 2016- 2020 dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Metode penelitian yang digunakan yaitu metode kuantitatif, dengan menggunakan data sekunder berupa laporan keuangan dan tahunan perusahaan. Hasil pengujian analisis regresi menunjukkan bahwa audit tenure, dan rotasi audit tidak mempengaruhi kualitas audit. Sedangkan spesialisasi auditor memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit.

Kata kunci: Kualitas Audit, Audit Tenure, Rotasi Audit, Spesialisasi Auditor

Corresponding author: oktaviadzuhri@gmail.com

How to cite this article: Oktavia, D., & Challen, A.E. (2022). Pengaruh Audit Tenure, Rotasi Audit, dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit Pada BUMN Go-Public, 17(1). Retrieved from <http://ejournal.uika-bogor.ac.id/index.php/neracakeuangan>

History of Article: Received: January 2022. Revision: February 2022. Published: March 2022.

DOI Prefix 10.32832/neraca.v17i

PENDAHULUAN

Laporan keuangan dapat dikatakan relevan dan handal jika informasi keuangan mampu membuat perbedaan dalam sebuah keputusan dengan membantu pengguna untuk membentuk prediksi tentang hasil dari peristiwa masa lalu, sekarang dan masa depan atau untuk mengkonfirmasi serta membenarkan harapan sebelumnya (Masyta et al., 2021). Hal ini berkaitan dengan pembangunan ekonomi lebih lanjut, dimana para pemangku kepentingan harus mampu membuat keputusan ekonomi yang efektif dan efisien untuk kelangsungan usaha saat ini dan masa yang akan datang (*going concern*). Hal ini dikarenakan semua perusahaan berlomba-lomba dan berusaha menjadi fasilitator kebutuhan publik, agar menjadi salah satu pilihan publik sebagai investor (Rizqi et al., 2021). Oleh karena itu hasil audit yang berkualitas diperlukan untuk meningkatkan keandalan laporan keuangan sebagai media informasi yang dapat mengurangi risiko informasi yang tidak dapat diandalkan bagi pemangku kepentingan (Faisal, 2019).

Kualitas audit adalah kemampuan auditor untuk mendeteksi kesalahan dalam laporan keuangan mereka kepada pengguna (Permata et al., 2019). Hal ini dikarenakan kualitas audit akan mempengaruhi laporan audit yang dikeluarkan auditor, sehingga kualitas audit sangat penting dan menjadi perhatian utama sebagai penjamin keakuratan laporan keuangan audit. Oleh sebab itu auditor harus memiliki sikap independensi yang tinggi, dan bebas dari kepentingan klien serta pengguna laporan keuangan, dan akuntan yang menangani klien tersebut (Monica, 2020).

Fenomena terkait laporan keuangan yang berkaitan dengan turunnya kepercayaan publik dengan kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor, terjadi pada perusahaan BUMN pada tahun 2018 lalu. Dimana Kementerian Keuangan menjatuhkan sanksi kepada Akuntan Publik (AP) Kasner Sirumapea serta Kantor Akuntan Publik (KAP) Tanubrata, Sutanto, Fahmi, Bambang & Rekan atas pemberian jasa audit laporan keuangan PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk tahun buku 2018. Dalam pemeriksaan tersebut ditemukan adanya pelanggaran berat yang berpotensi berpengaruh signifikan terhadap opini laporan auditor independen. Sehingga AP Kasner Sirumapea diberikan sanksi atas jasa audit yang diberikan PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk berupa pembekuan izin audit selama 12 bulan dalam KMK No.312/KM.1/2019 tanggal 27 Juni 2019, serta peringatan tertulis disertai kewajiban kepada KAP Tanubrata, Sutanto, Fahmi, Bambang, & Rekan untuk melakukan perbaikan sistem pengendalian mutu KAP (SP-33/KLI/2019).

Fenomena terkait skandal laporan keuangan lainnya terjadi pada tahun 2011 yang dilakukan oleh KAP Purwanto, Suherman dan Surja beserta partner Ernst and Young (EY) Indonesia yang terbukti berperan dalam kegagalan audit atas laporan keuangan milik PT Indosat Ooredoo Tbk yang merupakan bagian dari perusahaan BUMN. Oleh karena tersebut Dewan Pengawas Perusahaan Akuntan Publik AS (PCAOB) memberikan sanksi denda dan larangan berpraktik selama lima tahun pada akuntan publik Roy Iman Wirahardja yang merupakan partner EY Indonesia (*akuntansi.or.id*). Selain itu sistem kendali mutu yang dimiliki oleh KAP memiliki kelemahan dan perlu diperbaiki, karena tidak dapat mencegah terjadinya kedekatan personel senior tim audit selama masa perikatan audit dengan klien yang sama untuk suatu periode yang panjang. Sehingga hal tersebut berdampak pada berkurangnya skeptisisme profesional mengingat kualitas audit adalah prioritas utama. Sehingga fenomena tersebut menarik perhatian untuk dilakukan berbagai penelitian mengenai kualitas audit yang dihasilkan.

Dari beberapa kasus tersebut menimbulkan asumsi bahwa semakin lama periode audit, auditor semakin kompromi dengan pilihan akuntansi dan klaim klien sebagai bagian dari operasi mereka karena hubungan jangka panjang antara auditor dan klien tersebut. Sehingga pada akhirnya, hubungan tersebut dapat mengurangi kualitas pelaporan keuangan yang di audit. Adanya hubungan jangka panjang yang terjadi antara auditor dengan klien tersebut, menyebabkan pemerintah sebagai regulator mengusulkan pemberlakuan wajib rotasi audit sebagai aturan baku yang berguna untuk menjaga dan mempertahankan independensi seorang auditor. Oleh karena itu, pemerintah melalui Departemen Keuangan menerapkan kebijakan atas pemberlakuan wajib rotasi yang dilakukan oleh akuntan publik (AP) dan Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk mengatasi permasalahan tersebut. Pemerintah mengeluarkan kebijakan rotasi tersebut melalui KMK No. 423/KMK.06/2002 yang membahas perihal Jasa Akuntan Publik. Dalam peraturan tersebut, rotasi AP (akuntan publik) dilakukan pergantian auditor setiap 3 tahun, sedangkan untuk rotasi KAP dilakukan setiap 5 tahun dengan pemberlakuan masa *cooling off* selama 3 tahun (Veronica et al., 2011). Kemudian peraturan kembali diubah serta disempurnakan menjadi Peraturan Pemerintah No. 20/2015 mengenai Praktik Akuntan Publik yang saat ini digunakan sebagai pedoman regulasi wajib rotasi audit di Indonesia (Nugraha, 2018).

Selain rotasi audit hubungan antara tenure (waktu perikatan audit) dengan kualitas dari hasil audit masih menimbulkan beberapa pendapat. Ada pendapat yang menyatakan bahwa semakin lama waktu perikatan audit, semakin rendah kualitas auditnya dimana hal ini bermakna memiliki hubungan negatif. Tetapi ada juga yang berpendapat bahwa semakin lama jangka waktunya, semakin tinggi kualitas auditnya maka jangka waktu perikatan audit memiliki hubungan positif dengan kualitas audit (Fitriany et al., 2016). Sehingga penelitian ini dilakukan untuk menguji kembali dan memastikan hubungan audit tenure dengan kualitas audit.

Selain tenure dan rotasi audit, peran spesialisasi auditor dapat mempengaruhi kualitas audit. Spesialisasi auditor atau audit spesialis adalah auditor yang memiliki banyak pengalaman yang mendalam saat mengaudit klien dalam industri yang sama (Fitriany et al., 2016). Pengalaman auditor ini menyebabkan pemahaman auditor akan risiko audit spesifik pada industri tersebut meningkat, sehingga meningkatkan efektivitas serta efisiensi dalam menilai estimasi dan keandalan informasi laporan keuangan guna mendeteksi kesalahan atau hal-hal yang tidak biasa dalam industri yang diauditnya. Oleh karena itu, kemungkinan auditor spesialis membuat kesalahan dibandingkan dengan auditor yang tidak terspesialisasi akan lebih kecil (Solomon, 1999). Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Permata et al. (2019) yang mengungkapkan bahwa auditor spesialis dengan kualitas hasil audit yaitu berpengaruh, ini disebabkan oleh auditor spesialis memiliki keahlian lebih dalam menemukan kesalahan serta pelanggaran jika dibandingkan dengan auditor non-spesialis, sehingga kualitas audit yang dihasilkan memungkinkan lebih tinggi dari auditor yang tidak memiliki spesialisasi tertentu.

Beberapa penelitian yang telah dilakukan sebelumnya menemukan terdapat beberapa faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit, diantaranya seperti penelitian yang dilakukan oleh (Marshall dan Chariri, 2014) menemukan bahwa audit tenure memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit, dan spesialisasi auditor memiliki pengaruh yang positif terhadap kualitas audit. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh (Fitriany et al., 2016) dan (Azis et al., 2021) tentang audit tenure, rotasi audit dan spesialisasi auditor terhadap kualitas audit memiliki hasil yang berbeda dengan penelitian sebelumnya. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa audit tenure terbukti tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan rotasi audit dan spesialisasi auditor menunjukkan bahwa keduanya memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit.

Berlandaskan bukti empiris yang ditemukan tersebut menunjukkan bahwa terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi hasil dari kualitas audit, yang berkaitan dengan penetapan regulasi wajib rotasi audit. Tetapi masih ditemukan beberapa hasil yang masih berubah-ubah. Sehingga penelitian ini dilakukan untuk menguji ulang pengaruh faktor tersebut dengan menggunakan variabel audit tenure, rotasi audit, dan spesialisasi auditor guna menambah bukti empiris baru tentang beberapa faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Selain itu, penelitian mengenai kualitas audit ini berkontribusi dan sangat berguna bagi auditor agar dapat memahami kembali faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit untuk menjaga dan meningkatkan kualitas audit dalam proses audit.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Agensi (Agency Theory)

Teori keagenan menjelaskan kontradiksi antara manajemen sebagai agen dan pemilik sebagai principal (pemilik), perspektif mengenai teori ini dapat digunakan untuk mendalami permasalahan kualitas audit (Ardhani et al., 2019). Jensen dan Meckling (1976) mengungkapkan bahwa berbagai dasar dimensi serta keterlibatan hubungan keagenan. Hubungan keagenan menjelaskan mengenai hubungan yang terjadi antara pemilik atau pemegang saham (principal) dengan agen, dimana principal menugaskan agen untuk memberi dan menjalankan kewenangan untuk pengambilan keputusan yang baik. Sehingga manajemen perusahaan sebagai agen memerlukan jasa pihak ketiga yang independen untuk meningkatkan kepercayaan pihak eksternal perusahaan (salah satunya pihak principal) sebagai bentuk pertanggungjawaban tertinggi (Sundarta dan Sunarto, 2015). Hal tersebut berlaku sebaliknya bagi pihak eksternal perusahaan juga memerlukan jasa pihak ketiga untuk meyakinkan bahwa laporan keuangan yang dihasilkan dan disajikan manajemen dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan yang tepat. Hal ini terjadi karena tingkat kepercayaan publik sebagai pemakai informasi laporan keuangan auditan, terutama pihak eksternal dipengaruhi oleh kualitas audit yang dihasilkan auditor (Sundarta dan Sunarto, 2015).

Masalah keagenan auditor yang terjadi datangnya dari penerapan prosedur yang diterapkan dalam lembaga, hal ini terjadi ketika auditor terlibat dalam manajemen guna melakukan audit untuk kepentingan pemegang saham, tetapi layanan audit terkait langsung dan dibayarkan oleh manajemen ke auditor (Gavious, 2007). Prosedur yang diterapkan dalam lembaga ini akhirnya yang dapat menimbulkan ketergantungan auditor kepada klien. Hal tersebut memungkinkan auditor kehilangan

independensi yang dimilikinya, sehingga berbagai kebutuhan klien harus dipenuhi agar penugasan audit selanjutnya tidak terganggu. Oleh karena itu, wajib bagi auditor untuk tetap mempertimbangkan risiko litigasi yang akan terjadi. Risiko litigasi menurut Arya (2017) merupakan risiko yang melekat pada perusahaan yang dapat terjadinya ancaman litigasi oleh berbagai pihak seperti kreditor, investor dan regulator yang merasa dirugikan oleh perusahaan tersebut. Kegagalan hasil audit yang terjadi dapat berujung pada pemberian sanksi dari pemerintah pada auditor yang menyebabkan reputasinya sebagai akuntan publik rusak. Oleh karena itu dalam rangka melindungi kepentingan pengguna laporan keuangan, pemerintah sebagai regulator mengeluarkan dan memberlakukan regulasi wajib rotasi untuk melindungi kualitas hasil audit yang dihasilkan oleh auditor (Ayu, 2012).

Kualitas Audit

Dalam penelitiannya De Angelo (1981) mengungkapkan pengertian dari kualitas audit yaitu sebagai kemampuan yang dimiliki auditor dalam mendeteksi kesalahan salah saji pada laporan keuangan milik klien dan melaporkannya kepada pengguna melalui laporan auditan. Selanjutnya Wallace et al. (1989) berpendapat bahwa kualitas audit merupakan kemampuan audit untuk mengurangi *noise* dan bias guna meningkatkan ketepatan informasi akuntansi dan keuangan milik perusahaan yang di audit. Maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit adalah ketepatan informasi atas penyajian laporan keuangan milik klien mengenai tingkat kepatuhan pemeriksaan dalam audit dengan standar audit yang berlaku.

Kualitas audit dapat diukur menggunakan berbagai pendekatan, yaitu pendekatan kualitas laba, pendekatan atas penilaian ketaatan auditor pada standar audit saat proses audit berlangsung, serta persepsi auditor tentang kualitas audit melalui pengisian kuesioner (Priyanti dan Dewi, 2019). Kualitas laba dapat dikaitkan sebagai pengukuran mengenai kualitas audit dalam laporan keuangan. Menurut Chen et al. (2004) hal tersebut terjadi karena apabila kualitas audit yang didapatkan bersifat lemah maka angka laba yang dihasilkan cenderung berkaitan dengan akun yang kurang benar dalam penggambaran kondisi keuangan serta hasil operasi perusahaan yang sesungguhnya. Oleh karena itu, kualitas laba dianggap cocok jika digunakan sebagai proksi pengukuran kualitas audit dengan menggunakan akrual diskresioner model Kasznik (1999). Hal ini dikarenakan dalam model Kasznik ini menambahkan nilai kotor aktiva tetap dan perubahan arus kas operasi untuk mengontrol perubahan kondisi ekonomi perusahaan guna mencegah terjadinya manajemen laba yang dapat menurunkan kualitas audit.

Audit Tenure

Menurut Priyanti dan Dewi (2019) definisi audit tenure merupakan periode penugasan audit yang dilakukan antara auditor (Kantor Akuntan Publik) dan perusahaan yang di audit secara berkelanjutan yang dapat diukur dengan jumlah tahun tanpa pindah ke Kantor Akuntan Publik lain. Sedangkan menurut Daratika (2018) audit tenure merupakan jumlah tahun dimana KAP atau auditor melakukan perikatan audit dengan klien yang sama. Maka dapat disimpulkan bahwa audit tenure merupakan periode perikatan antara auditor dan klien mengenai jasa audit yang disepakati sebagai periode hubungan auditor dengan klien. Hubungan antara tenure (waktu perikatan audit) dan kualitas audit masih menimbulkan beberapa pendapat. Ada yang berpendapat bahwa semakin lama jangka waktu perikatan audit, semakin rendah kualitas auditnya dimana hal ini bermakna memiliki hubungan negatif. Tetapi ada juga yang berpendapat bahwa semakin lama jangka waktunya, semakin tinggi kualitas auditnya maka jangka waktu perikatan audit memiliki hubungan positif dengan kualitas audit (Fitriany et al., 2016).

Rotasi Audit

Rotasi audit menurut Andriani dan Nursiam (2018) merupakan pergantian akuntan publik dimana akuntan publik hanya dapat mengaudit laporan keuangan perusahaan pada batas tahun tertentu sesuai dengan ketentuan yang ditetapkan dalam regulasi. Di Indonesia, pemerintah sebagai regulator melalui Departemen Keuangan menetapkan pemberlakuan mengenai pelaksanaan kebijakan rotasi akuntan publik maupun kantor akuntan publik. Saat ini regulasi yang berlaku untuk mengatur rotasi auditor terdapat dalam Peraturan Pemerintah Nomor 20/2015 mengenai Praktik Akuntan Publik (Nugraha, 2018). Dalam PP tersebut pasal 11 ayat (1) dijelaskan bahwa kantor akuntan publik tidak lagi dibatasi

dalam melaksanakan pemberian jasa audit pada suatu perusahaan. Pemberlakuan pembatasan pemberian jasa audit hanya berlaku bagi akuntan publik, dengan periode pembatasan selama 5 tahun buku secara berturut. Setelah memberikan jasa audit untuk informasi keuangan masa lalu perusahaan selama lima tahun fiskal berturut-turut, akuntan publik diwajibkan melakukan *cooling-off* selama 2 tahun. Selanjutnya apabila periode masa *cooling-off* selesai, maka akuntan publik diperbolehkan kembali melakukan pengauditan pada perusahaan tersebut (PP RI, No.20/2015).

Spesialisasi Auditor

Spesialisasi auditor atau audit spesialis menurut Siregar (2018) merupakan auditor yang memiliki pemahaman dan pengetahuan yang spesifik serta mendalam mengenai industri tertentu sehingga dapat memahami karakteristik perusahaan dalam industri tertentu secara lebih komprehensif, cepat dan tepat. Auditor dapat dikatakan spesialis apabila auditor telah mengikuti pelatihan-pelatihan yang berfokus pada suatu industri tertentu (Kirana dan Ramanta, 2021). Keahlian spesialisasi yang dimiliki oleh auditor ini dapat meningkatkan efektivitas dalam menilai estimasi dan keandalan laporan keuangan, sehingga untuk mendeteksi kesalahan atau hal-hal yang tidak biasa dalam industri yang diauditnya akan jauh lebih mudah dilakukan oleh auditor spesialis.

Oleh karena itu, kemungkinan auditor spesialis industri untuk membuat kesalahan akan lebih kecil dibandingkan dengan auditor yang tidak terspesialisasi (Solomon, 1999). Hal tersebut terjadi karena auditor spesialis akan berusaha melindungi reputasi baiknya agar tetap terjaga dengan meningkatkan kepatuhan terhadap standar audit (Carcello dan Nagy, 2004). Sehingga perusahaan yang telah diaudit oleh auditor spesialis diasumsikan akan menghasilkan kualitas laba yang lebih baik karena akrual diskresioner yang dihasilkan lebih rendah dan *earnings response coefficients* yang lebih besar (Fitriany et al., 2016).

Audit Tenure Dengan Kualitas Audit

Masa audit menjadi polemik ketika hubungan masa audit antara klien dengan auditor dalam periode singkat maupun jangka panjang (Permata, 2019). Auditor yang memiliki masa penugasan yang cukup lama dengan klien akan mendorong terciptanya pengetahuan bisnis dan kompetensi auditor semakin dalam, yang memungkinkan auditor dapat merancang program audit yang efektif guna menghasilkan laporan keuangan audit yang berkualitas. Sedangkan disisi lain, lamanya hubungan yang terjadi antara auditor dengan klien akan mempengaruhi independensi auditor. Hal tersebut terjadi karena objektivitas auditor akan menurun seiring berjalannya waktu. Penurunan objektivitas ini akan meningkatkan kemungkinan kesalahan dalam laporan keuangan, sehingga kualitas audit juga menurun.

Hal ini didukung dengan hasil pengujian yang telah dilakukan oleh Marshal dan Chariri (2014); Fitriany et al. (2016); Buntara dan Adhariani (2019) yang menyatakan jika audit *tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Pendapat ini menjelaskan bahwa semakin panjang audit *tenure*, maka semakin dekat pula hubungan yang terjadi antara auditor dengan klien. Oleh sebab itu kedekatan ini dapat menimbulkan auditor dan klien menjadi memiliki peluang untuk mengkompromikan pilihan akuntansi dan hasil pelaporan klien, sehingga dapat mengurangi independensi auditor dan menurunkan kualitas hasil audit. Berdasarkan uraian diatas, maka hipotesis pertama yang diajukan yaitu:

H1 : Audit *tenure* kantor akuntan publik memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Rotasi Audit Dengan Kualitas Audit

Di Indonesia, pemerintah sebagai regulator menerapkan pemberlakuan kebijakan wajib rotasi audit yang berupa rotasi akuntan publik (AP) dan kantor akuntan publik (KAP). Regulasi tentang wajib rotasi audit saat ini diatur dalam peraturan pemerintah nomor 20/2015 tentang praktik akuntan publik, dimana auditor hanya dapat mengaudit laporan keuangan perusahaan yang sama maksimal 5 tahun buku dengan masa *cooling off* selama 2 tahun berturut-turut (Azinudin, 2017). Terdapat perbedaan pendapat yang mengungkapkan hasil penelitian mengenai aturan rotasi audit, ada pendapat yang sejalan dan bertentangan dengan aturan rotasi.

Penelitian yang bertentangan dengan pemberlakuan regulasi wajib rotasi audit yaitu St Pierre dan Anderson (1984), mereka mengungkapkan terdapat banyak kesalahan audit yang ditemukan, serta perbuatan melawan hukum yang terjadi pada tahun awal masa perikatan audit. Selain itu pendapat lain juga menjelaskan bahwa frekuensi pergantian auditor (pemberlakuan rotasi audit) dapat menyebabkan kenaikan biaya audit secara keseluruhan (Davis et al., 2002). Namun ada juga beberapa penelitian yang sejalan dan mendukung pemberlakuan aturan wajib rotasi audit seperti Gietzmann dan Sen (2002); Nugraha et al. (2018), mereka mengungkapkan bahwa walaupun pemberlakuan wajib rotasi audit memiliki biaya yang tinggi, namun aturan tersebut berdampak untuk meningkatkan independensi auditor. Dimana independensi yang dimiliki auditor jauh lebih penting melebihi biaya beberapa klien besar lainnya di pasar.

Selain itu, menurut penelitian yang dilakukan Permatasari, et al. (2018) membuktikan bahwa rotasi audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal tersebut dikarenakan bahwa dengan adanya rotasi audit diharapkan dapat berguna untuk mengurangi hubungan interaksi dan terciptanya hubungan kedekatan yang terjadi antara auditor dengan klien yang akan mempengaruhi kualitas audit. Hasil ini sejalan dengan penelitian Fitriany et al. (2016); Isra (2020); dan Martani, et al. (2021) yang menyatakan bahwa rotasi audit memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan diatas, maka pengajuan hipotesis kedua yang diajukan yaitu:

H2 : Rotasi audit akuntan publik memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit.

Spesialisasi Auditor Dengan Kualitas Audit

Spesialisasi auditor atau audit spesialis adalah auditor yang memiliki pengalaman yang banyak dalam mengaudit klien pada industri yang sama. Pengalaman ini mengakibatkan pemahaman auditor tentang risiko audit spesifik pada industri tersebut menjadi meningkat, hal ini dikarenakan auditor memiliki kemampuan mendeteksi error dan financial fraud yang lebih tinggi dan kompeten pada industri tertentu tersebut.

Selain itu auditor spesialis akan berusaha melindungi reputasi baiknya agar tetap terjaga dengan meningkatkan kepatuhan dengan standar audit yang berlaku, sehingga perusahaan yang telah diaudit oleh spesialis auditor akan menghasilkan kualitas laba yang cenderung lebih baik karena nilai akrual diskresioner yang di dapatkan lebih rendah dan *earnings response coefficients* lebih besar jika dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh audit non-spesialis (Carcelo dan Nagy, 2004). Hal ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Marshal dan Chariri (2014); Permata et al. (2019); serta Fitriany et al. (2019) yang menyatakan jika spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Berdasarkan uraian diatas maka dapat disimpulkan bahwa spesialisasi auditor diprediksi memiliki pengaruh yang positif terhadap kualitas audit, sehingga hipotesis ketiga yang diajukan yaitu:

H3 : Spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif, dengan jenis penelitian asosiatif kausal. Dimana penelitian tersebut memiliki tujuan untuk melihat ada atau tidaknya pengaruh antar variabel (Sugiyono 2018, 8).

Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu perusahaan BUMN (Badan Usaha Milik Negara) Go-Public yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dalam periode 2016 - 2020. Teknik pengambilan sampel menggunakan Purposive Sampling, dengan pertimbangan serta kriteria tertentu (Lihat Tabel 1).

Tabel 1 Penentuan Sampel Berdasarkan Kriteria

Keterangan	Jumlah Sampel
-------------------	----------------------

Perusahaan BUMN <i>go public</i> yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) Periode 2013-2020	20
Perusahaan BUMN <i>go public</i> yang tidak berturut-turut mempublikasikan laporan keuangan tahunannya pada periode tahun 2016-2020.	0
Perusahaan BUMN <i>go public</i> yang tidak memiliki laporan audit secara berturut-turut dari tahun 2013-2020	0
Perusahaan BUMN <i>go public</i> yang memiliki uang Rupiah dalam menyajikan laporan keuangannya	-3
Perusahaan BUMN <i>go public</i> yang tidak memiliki data dan informasi lengkap yang dibutuhkan untuk pengukuran variabel yang diteliti.	0
Jumlah Perusahaan yang memenuhi kriteria sampel	17
Tahun pengamatan	5
Jumlah pengamatan	85

Sumber: Data sekunder yang diolah

Operasionalisasi Variabel Penelitian

Kualitas Audit

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini yaitu kualitas audit, yang diukur menggunakan proksi akrual diskresioner model Kasznic (1999). Adapun rumus perhitungannya sebagai berikut :

Menghitung total akrual perusahaan

$$TACC_{it} = INCBFXT_{it} - CFO_{it} \dots \dots \dots (1)$$

Dimana:

TACC_{it} : Total akrual perusahaan pada periode t

INCBFXT_{it} : Laba bersih sebelum pos-pos luar biasa pada periode t

CFO_{it} : Arus kas operasi perusahaan pada periode t

Menghitung non-akrual diskresioner

$$TACC_{it} / TA_{it-1} = \beta_0 (1/TA_{it-1}) + \beta_1 (\Delta REV_{it} / TA_{it-1} - \Delta REC_{it} / TA_{it-1}) + \beta_2 (PPE_{it} / TA_{it-1}) + \beta_3 (\Delta CFO_{it} / TA_{it-1}) \dots \dots \dots (2)$$

Dimana:

TACC_{it} : Total akrual perusahaan i dalam periode t

TA_{it-1} : Total asset untuk perusahaan i dalam periode t-1

ΔREV_{it} : Perubahan pendapatan dari tahun 1 ke tahun t

ΔREC_{it} : Perubahan nilai bersih piutang dari tahun 1 ke tahun t

PPE_{it} : Nilai kotor aktiva tetap perusahaan i dalam periode t

ΔCFO_{it} : Perubahan dalam arus kas operasi dari tahun t-1 ke tahun t

Koefisien β₀, β₁, β₂, β₃ merupakan koefisien regresi yang diperoleh dari regresi OLS menggunakan aplikasi SPSS, selanjutnya hasil koefisien dikalkulasikan dengan rumus persamaan kedua.

Menghitung nilai akrual diskresioner

Setelah mendapatkan total akrual perusahaan (TACC) serta nilai hasil perhitungan akrual non diskresioner (NDAC), maka nilai diskresioner dapat dicari menggunakan rumus berikut:

$$DACC_{it} = TACC_{it} - NDAC_{it} \dots \dots \dots (3)$$

Dimana:

DACCit : Nilai akrual diskresioner perusahaan i dalam periode t

TACCit : Total akrual perusahaan i dalam periode t

NDACit : Total non-akrual diskresioner perusahaan i periode t-1

Nilai akrual diskresioner yang dihasilkan akan di absolute kan, dimana semakin tinggi nilai absolut akrual diskresioner menunjukkan kualitas audit yang lebih rendah (Elevendra dan Nayang, 2021).

Audit Tenure

Pada penelitian ini pengukuran tenure yang digunakan yaitu dengan melakukan perhitungan jumlah tahun kantor akuntan publik selama melakukan perikatan dengan klien secara berurutan berdasarkan regulasi tentang pemberian jasa audit dan praktik akuntan publik sepanjang periode penelitian. Angka 1 untuk tahun pertama dan ditambahkan 1 untuk tahun berikutnya (Elevendra dan Nayang, 2021).

Rotasi Audit

Pada penelitian ini rotasi audit diukur dengan menggunakan variabel *dummy* dengan menghitung perusahaan i yang melakukan rotasi akuntan publik pada periode tahun t. Nilai 1 untuk perusahaan melakukan rotasi AP pada tahun t secara nyata serta nilai 0 jika perusahaan tidak melakukan audit rotasi (Ayu, 2012).

Spesialisasi Auditor

Pengukuran yang digunakan dalam menjelaskan spesialisasi auditor yaitu dengan menggunakan proksi *market share* dan variabel *dummy* dengan model yang mengacu pada penelitian Azinudin (2017), serta Julita dan Agus (2017). Pengkategorian auditor spesialis dan non-spesialis berdasarkan data persentase perusahaan yang diaudit oleh KAP yang sama, dengan pengukuran proporsi sebesar 15% dari total perusahaan yang ada dalam sampel. Auditor dikatakan memiliki spesialisasi bila mengaudit 15% dari total perusahaan yang ada dalam industri tersebut. Adapun rumus persentase spesialisasi auditor dalam penelitian ini dihitung berdasarkan rumus yang digunakan oleh Julita dan Agus (2017) sebagai berikut:

$$\frac{\sum \text{Perusahaan yang diaudit oleh KAP yang sama pada perusahaan dalam sampel}}{\sum \text{Perusahaan keseluruhan dalam sampel}} \times 100\%$$

Sumber : Julita dan Agus (2017)

KAP disebut spesialis bila KAP tersebut menguasai 15% *market share*. Jika KAP menguasai *market share* sebesar 15% atau lebih, maka diberi kode 1 yang berarti spesialis. Sedangkan jika KAP menguasai kurang dari 15% *market share* maka diberi kode 0 yang berarti non-spesialis auditor (Azinudin,2017).

Teknik Pengumpulan Data

Dalam penelitian ini teknik pengumpulan data dilakukan dengan cara mengumpulkan data laporan keuangan milik Badan Usaha Milik Negara *go public* periode 2016-2020 melalui website Bursa Efek Indonesia (www.idx.co.id). Selain itu, dilakukan kajian pustaka dengan mencari literatur yang berhubungan dengan penelitian ini, baik yang berasal dari buku, jurnal penelitian terdahulu, serta penelitian dalam skripsi maupun tesis.

Metode Analisis Data

Teknik analisis data yang dipakai dalam penelitian ini yaitu metode analisis data kuantitatif. Adapun alat analisis data yang digunakan yaitu SPSS versi 26.0. Dalam penelitian ini, metode analisis

yang digunakan untuk menguji model regresi yaitu analisis statistik deskriptif, analisis regresi berganda, uji asumsi klasik, uji koefisien determinasi, dan uji hipotesis.

Menurut Ghazali (2018), analisis regresi berganda digunakan untuk mengetahui arah dan seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Maka dalam penelitian ini, analisis regresi berganda dilakukan untuk menguji seberapa besar pengaruh audit tenure, rotasi audit, dan spesialisasi auditor terhadap kualitas audit. Adapun model persamaan regresi yang digunakan yaitu :

$$Y (\text{ABSDAC}) = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \varepsilon_i$$

Dimana:

- Y = Nilai absolut akrual diskresioner sebagai proksi kualitas audit
- X1 = Audit tenure diukur dengan menghitung jumlah tahun KAP
- X2 = Rotasi audit yang diukur dengan variabel dummy, 1 jika melakukan rotasi audit dan 0 lainnya
- X3 = Spesialisasi auditor menggunakan variabel dummy, nilai 1 jika menguasai market share sebesar 15% atau lebih, dan nilai 0 jika menguasai kurang dari 15% market share yang berarti non-spesialis auditor.
- B1-3 = Koefisien Regresi
- ε = Koefisien Error

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Hasil analisis statistik deskriptif dari pengujian variabel *audit tenure*, rotasi audit, dan spesialisasi auditor dengan kualitas audit, disajikan dalam tabel 2 berikut:

Tabel 2 Statistik Deskriptif

	N	Min	Max	Mean	Std. Deviasi
Audi Tenure	85	1	5	2.38	1.336
Rotasi Audit	85	0	1	0.58	0.497
Spesialisasi Auditor	85	0	1	0.55	0.500
Kualitas Audit	85	-0.03377	0.22530	0.483685	0.056037

Sumber: Data sekunder yang diolah

Berdasarkan tabel 2 diatas menunjukkan jumlah pengamatan dalam penelitian ini sebanyak 85 data, yang terdiri dari 17 sampel perusahaan dengan 5 tahun periode terhitung mulai 2016-2020. Pada tabel diatas variabel *audit tenure* yang diukur menggunakan penjumlahan tahun KAP yang melakukan perikatan dengan klien, menunjukkan nilai minimum sebesar 1 dan nilai maksimumnya 5, dengan nilai rata-rata (*mean*) sebesar 2.38. Selanjutnya nilai standar deviasi *audit tenure* KAP menunjukkan sebesar 1.336, dimana nilai tersebut lebih kecil dari *mean*. Hal ini menandakan bahwa persebaran data variabel *audit tenure* bervariasi dan baik. Maka dalam penelitian ini dapat disimpulkan bahwa regulasi wajib rotasi audit berjalan dengan baik dan semestinya.

Variabel rotasi audit yang diukur menggunakan variabel *dummy* dengan melihat pergantian akuntan publik (AP), memiliki nilai minimum sebesar 0 serta nilai maksimum 1. Selanjutnya nilai standar deviasi variabel rotasi audit sebesar 0.497 yang berarti persebaran data variabel rotasi audit terjadi secara bervariasi dan baik. Selanjutnya, variabel rotasi audit menunjukkan nilai rata-rata sebesar 0.58 yang berarti 58% perusahaan yang dijadikan sampel dalam periode penelitian melakukan rotasi AP. Sehingga perusahaan yang tidak melakukan rotasi AP sebanyak 42%, hal ini dapat dilihat pada hasil

persebaran frekuensi rotasi audit di tabel 3. Maka dapat disimpulkan bahwa sebagian besar perusahaan menerapkan regulasi wajib rotasi audit.

Tabel 3 Hasil Persebaran Frekuensi Rotasi Audit

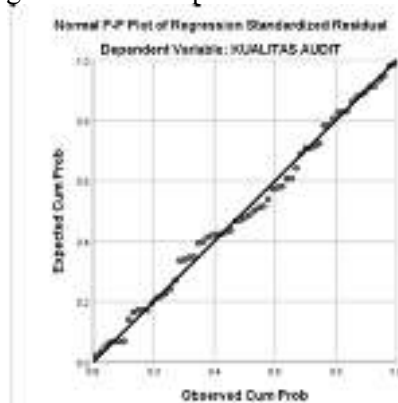
ROTASI AUDIT				
		Freq	Precent	Valid Percent
Valid	Tidak melakukan rotasi AP	36	42.4	42.4
	Melakukan rotasi AP	49	57.6	57.6
	Total	85	100.0	100.0

Sumber: Data sekunder yang diolah

Variabel Spesialisasi Auditor yang diukur menggunakan variabel *dummy*, dimana 0 untuk perusahaan yang di audit menggunakan auditor non-spesialis dan 1 untuk perusahaan yang di audit oleh auditor spesialis. Berdasarkan hasil uji statistik pada tabel 4.2 diatas, memiliki nilai rata-rata sebesar 0.55 yang berarti 55% perusahaan yang dijadikan sampel diaudit oleh auditor spesialis. Dengan nilai minimum 0 dan maksimum 1, serta nilai standar deviasi variabel ini sebesar 0.500, yang berarti persebaran data variabel rotasi audit terjadi secara bervariasi dan baik. Dalam penelitian ini KAP yang menjadi spesialisasi auditor yaitu KAP Purwantono, Sungkoro & Surja yang berafiliasi Ernest Young, dan KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekan yang berafiliasi PWC.

Hasil Uji Asumsi Klasik

Sebelum dilakukan uji normalitas dilakukan untuk menguji apakah uji model regresi yang dilakukan memiliki data berdistribusi normal atau tidak (Ghazali, 2018). Model Regresi dikatakan baik, apabila nilai residual menunjukkan hasil berdistribusi normal atau mendekati normal. Adapun hasil uji normalitas model regresi yang digunakan dalam penelitian ini berdasar uji grafik P-Plot berikut :



Sumber: Data sekunder yang diolah, 2022

Gambar 1 Hasil Uji Normalitas P-Plot

Berdasarkan grafik P-Plot diatas, terlihat bahwa plot residual menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal. Hal ini menunjukkan grafik histogram berdistribusi normal.

Uji multikolinearitas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen (Ghazali, 2018). Adapun cara pengujian multikolinearitas ini dilakukan dengan memperhatikan angka *Variance Inflation Factor* (VIF) dan *tolerance*. Nilai cut off yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinieritas adalah nilai $tolerance \leq 0,10$ atau sama dengan nilai $VIF \geq 10$ untuk semua variabel independen. Berdasarkan hasil pengujian yang terdapat pada tabel 5 dibawah berikut, maka dapat dikatakan bahwa tidak ada satupun variabel independen yang memiliki nilai VIF lebih dari 10 dan nilai Tolerance yang kurang dari 0.10. Hal ini berarti bahwa tidak

ditemukan adanya multikolinieritas antar variabel independen dalam model regresi yang digunakan pada penelitian ini.

Tabel 4 Hasil Uji Multikolinieritas

Model		Unstandardized Coefficients		Stand. Coefficients	Collinearity Statistic	
		B	Std. Error	Beta	Tolerance	VIF
1	(Constant)	0.197	0.042			
	Audi Tenure	-0.029	0.026	-0.162	0.706	1.417
	Rotasi Audit	-0.025	0.020	-0.154	0.921	1.086
	Spesialisasi Auditor	0.063	0.024	0.363	0.754	1.327

Sumber: Data sekunder yang diolah

Uji autokorelasi dilakukan untuk menguji apakah model regresi linier terdapat korelasi kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode t-1 atau tidak (Ghazali, 2018). Pengujian ini dilakukan menggunakan uji Durbin Watson (DW) dengan melihat tabel Durbin Watson pada $\alpha=5\%$. Model regresi dikatakan bebas autokorelasi jika nilai $du < d < 4 - du$ yang berarti tidak ada autokorelasi positif atau negatif.

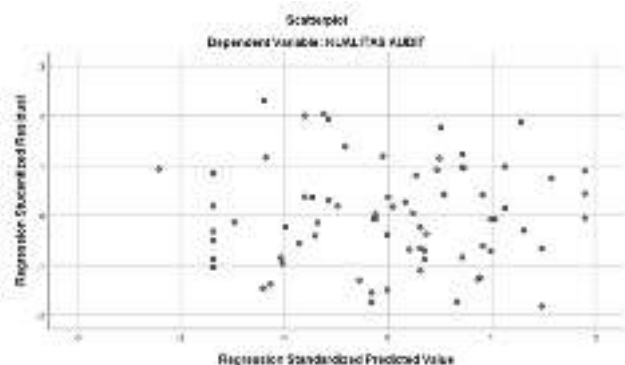
Berdasarkan pengujian autokorelasi, nilai Durbin Watson model regresi yang digunakan ini ditemukan sebesar 1.782, selanjutnya pada tabel DW diperoleh nilai dU sebesar 1.7430 dan dL sebesar 1.5337. Hal ini menunjukkan bahwa nilai $1.7430 < 1.782 < 2.257$, yang berarti $du < d < 4 - du$. Maka dapat disimpulkan bahwa model regresi yang digunakan dalam penelitian ini bebas autokorelasi. Adapun perhitungan nilai Durbin-Watson dan Tabel DW dapat dilihat pada gambar 2 berikut:

1		0.706
d		1.7430
dL		1.5337
4-d		2.2570
4-dL	4 - 1.5337	2.4663
4-dU	4 - 1.7430	2.2570

Sumber: Data Hasil Olahan Peneliti (2022)

Gambar 2 Perhitungan Durbin-Watson dan Tabel DW

Uji heteroskedastisitas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual antara satu pengamatan dengan pengamatan yang lain (Ghazali, 2018). Dalam penelitian ini, untuk melihat ada atau tidaknya heteroskedastisitas pada model regresi dilakukan dengan mengamati grafik *scatterplot* yang tersaji pada gambar 3 berikut.



Sumber: Data sekunder yang diolah, 2022

Gambar 3 Hasil Uji Heteroskedastisitas Scatterplot

Berdasarkan grafik *scatterplot* diatas menunjukkan bahwa titik-titik menyebar di atas dan dibawah angka 0 pada sumbu Y, hal ini menunjukkan bahwa model regresi tidak terjadi heteroskedasitas. Sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi layak digunakan untuk memprediksi kualitas audit dengan tambahan variabel independen berupa Audit Tenure, Rotasi Audit, dan Spesialisasi Auditor.

Pengujian Hipotesis

Penelitian ini menguji pengaruh *audit tenure*, rotasi audit, dan spesialisasi auditor terhadap kualitas audit, maka hasil pengujian hipotesis menggunakan analisis regresi berganda dijelaskan pada Tabel 5.

Tabel 5 Hasil Pengujian Hipotesis

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	0.197	0.042		4.681	0.000
	Audit Tenure	-0.029	0.026	-0.162	-1.132	0.262
	Rotasi Audit	-0.025	0.020	-0.154	-1.231	0.223
	Spesialisasi Auditor	0.063	0.024	0.363	2.628	0.011

Sumber: Data sekunder yang diolah

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan bahwa variabel *audit tenure* memiliki t hitung < t tabel yaitu sebesar $-1.132 < 1.99962$ dengan nilai koefisien sebesar -0.029 dan tingkat signifikansi sebesar $0.262 > 0.05$. Maka dapat disimpulkan bahwa *audit tenure* tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit, sehingga hipotesis pertama ditolak.

Variabel rotasi audit memiliki t hitung < t tabel yaitu sebesar $-1.231 < 1.99962$ dengan nilai koefisien sebesar -0.025 dan tingkat signifikansi sebesar $0.223 > 0.05$. Hal ini berarti bahwa rotasi audit tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Oleh karena itu, hipotesis kedua ditolak.

Selanjutnya variabel spesialisasi auditor memiliki t hitung > t tabel sebesar $2.628 > 1.99962$, dengan nilai koefisien sebesar 0.063 dan tingkat signifikansi sebesar $0.011 > 0.05$. Hal ini menunjukkan bahwa variabel spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis ketiga diterima.

Pengaruh Audit Tenure Terhadap Kualitas Audit

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa variabel *audit tenure* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, hal ini berarti panjang pendeknya masa perikatan audit (*audit tenure*) antara KAP dengan klien tidak mempengaruhi kualitas audit. Hal ini dapat disebabkan karena auditor telah menjalankan prosedur audit serta menerapkan kode etik profesi akuntan publik sebaik mungkin. Sehingga hubungan kedekatan antara klien dan auditor tidak dilibatkan saat pemberian jasa audit berlangsung.

Hal ini dapat terjadi karena profesionalisme yang auditor miliki dibangun sangat baik dalam menjalankan profesinya. Maka lamanya interaksi antara auditor dengan klien saat penugasan tidak mempengaruhi profesionalismenya, sehingga hasil dari pemberian jasa audit yang diberikan oleh auditor telah mengakomodasi kualitas audit yang optimal. Maka kekhawatiran akan terjadinya kedekatan personal maupun *conflict of interest* antara auditor dan klien saat masa perikatan audit tidak akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Priyanti dan Dewi (2019) dan Faisal (2019).

Pengaruh Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa rotasi audit bahwa tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini diartikan bahwa rotasi audit yang dijalankan perusahaan tidak akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Dimana hal tersebut disebabkan oleh standar audit yang diberikan oleh auditor saat memberikan jasa audit pada klien memiliki standard dan isi yang sama. Sehingga siapapun auditor yang ditunjuk untuk memberikan jasa auditnya akan menghasilkan kualitas audit yang sama. Maka dilakukan atau tidak dilakukannya rotasi audit, auditor akan mengakomodasi

kualitas audit yang optimal dalam pemberian jasa auditnya. Namun dilakukannya rotasi audit ini oleh perusahaan terjadi untuk menjalankan serta menggugurkan kewajiban yang diatur dalam regulasi wajib rotasi audit. Sehingga ada atau tidaknya rotasi audit bukan jaminan untuk menghasilkan hasil audit yang berkualitas. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Amelia (2017), Faisal (2019), dan Permata (2019)

Pengaruh Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Pengajuan hipotesis ketiga, dalam penelitian ini diterima. Hal ini dapat dilihat pada hasil pengujian hipotesis model regresi berganda yang menunjukkan bahwa spesialisasi auditor memiliki pengaruh dengan arah positif terhadap kualitas audit. Sehingga hasil audit yang dihasilkan oleh auditor spesialis berpengaruh pada kualitas audit. Hal tersebut disebabkan karena pengalaman, pengetahuan, keahlian dan kompetensi yang mendalam terkait jenis dan karakteristik perusahaan tertentu yang diauditnya telah dimiliki oleh auditor spesialis. Sehingga hasil dari proses *learning by doing* yang dilakukan oleh auditor spesialis saat memberikan jasa audit, menjadi nilai lebih yang dimiliki oleh auditor spesialis jika dibandingkan dengan auditor non-spesialis. Maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor spesialis hasilnya dapat lebih baik dan berkualitas jika dibandingkan dengan auditor non spesialis. Hasil ini sejalan dengan penelitian Marshal dan Chariri (2014), Permata et al. (2019), Fitriany et al. (2019), serta Fadhillah dan Halmawati (2021).

KESIMPULAN

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa spesialisasi auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan adanya proses *learning by doing* yang dilakukan oleh auditor spesialis terkait pengetahuan, keahlian serta kompetensi yang mendalam terkait jenis dan karakteristik perusahaan tertentu yang diauditnya. Sehingga kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor spesialis hasilnya dapat lebih baik dari auditor non-spesialis. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Marshal dan Chariri (2014), Permata et al. (2019), Fitriany et al. (2019), serta Fadhillah dan Halmawati (2021).

Sedangkan untuk audit tenure dan rotasi audit menunjukkan hasil tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, dapat memberikan sinyal bahwa auditor telah mempunyai profesionalisme yang sangat baik dalam menjalani profesinya, sehingga kekhawatiran terjadinya kedekatan personal maupun *conflict of interest* tidak mampu mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Hal tersebut disebabkan hasil audit yang dihasilkan telah mengakomodasi hasil dan kualitas yang optimal. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Amelia (2017), Faisal (2019), dan Permata (2019).

Keterbatasan dalam penelitian ini yaitu masih terbatasnya variabel independen yang diteliti dalam menggambarkan pengaruhnya terhadap kualitas audit. Oleh karena itu diharapkan peneliti selanjutnya dapat memperbanyak variabel independen seperti audit *fee*, keahlian komite audit, reputasi auditor, ukuran perusahaan klien, ukuran KAP, beban kerja auditor, pendidikan berkelanjutan auditor, dan lainnya. Selain itu untuk pengukuran kualitas audit menggunakan akrual diskresioner diharapkan dapat menggunakan pengukuran model akrual diskresioner lainnya seperti model *Modified Jones*, model Kothari, model Dechow, dan model lainnya yang berguna membandingkan kembali mana yang terbaik dengan model akrual diskresioner yang digunakan dalam pengujian ini untuk menambah bukti empiris terbaru mengenai pengujian model akrual diskresioner. Serta diharapkan dapat memperluas pemilihan sampel penelitian selain perusahaan BUMN *Go Public* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

REFERENSI

Andriani, N., & Nursiam, N. (2018). Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Rotasi Audit dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013-2015). *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, Vol. 3, No. 1 : 29-39.

- Amelia, S. P., Hardi, H., & Silfi, A. (2017). Pengaruh Rotasi KAP Mandatory dan Voluntary terhadap Kualitas Audit dengan Kepemilikan Institusional Sebagai Variabel Pemoderasi pada Perusahaan Non Keuangan yang Listing di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2014. *JOM Fekon*, Vol. 4 No. 1 : 926 – 939.
- Ardhani, L., Subroto, B., & Hariadi, B. (2019). Does auditor independence mediate the relationship between auditor rotation and audit quality?. *Jabe (Journal of Accounting and Business Education)*, Vol. 4, No. 1 : 1-10.
- Arya, D. M. (2017). Pengaruh Risiko Litigasi, Leverage, Ukuran Perusahaan Terhadap Tingkat Konservatisme Akuntansi pada Perusahaan Pertambangan (Doctoral dissertation, STIE PERBANAS SURABAYA).
- Ayu, D. K. (2012). “*Pengaruh Tenure dan Rotasi audit terhadap kualitas audit dengan beberapa pengukuran Discretionary Accruals*”. Skripsi. Universitas Indonesia.
- Azinudin, A. N. (2017). Pengaruh Rotasi, Reputasi dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Listed di BEI). *Jurnal Ilmiah Akuntansi: Kompartemen*, Vol. 15, No. 2.
- Azis, A. D., Sundarta, M. I., & Imvie, A. A. (2021). Analisis Faktor-Faktor Determinan Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Neraca Keuangan : Jurnal Ilmiah Akuntansi*. Vol. 16, No. 1 : 31-39
- Buntara, A. A., & Adhariani, D. (2019). Audit Tenure and Audit Quality: the Renewal Sense of Comfort?. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 13(4), 46-62.
- Carcello, J. V. and Nagy, A. L. (2004). Audit firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 23, No. 2 : 55-69.
- Daratika, D. (2018). Pengaruh Audit Tenure, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Audit Report Lag dengan Reputasi Auditor Sebagai Variabel Pemoderasi. *JOM FEB*, Vol. 1, No. 1 : 1-15.
- Davis, L. R., Soo, B., & Trompeter, G. (2002). Auditor tenure, auditor independence and earnings management. *Documento de trabalho*. Boston College.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, Vol. 3, No. 3 : 183-199.
- Elevendra, D., & Helmayunita, N. (2021). Pengaruh Audit Tenure dan Auditor Switching terhadap Kualitas Audit pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia dengan Financial Distress sebagai Pemoderasi. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)*, Vol. 3, No. 1 : 82-97.
- Fadhilah, R., & Halmawati, H. (2021). Pengaruh Workload, Spesialisasi Auditor, Rotasi Auditor, dan Komite Audit terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)*, Vol. 3, No. 2 : 279-301.
- Faisal, M. (2019). Pengaruh Rotasi Kantor Akuntan Publik (KAP), Tenure Audit dan Ukuran Kap Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Fairness*, Vol. 9, No. 2 : 159-168.
- Fajar, R., Fitri. M. Wahyu, N., dan Setyawati. Cahyadi Husadha. (2021). The Effect of Audit Tenure, Audit Rotation and Head Reputation on Audit Quality. *Journal of Research in Business, Economics, and Education*, Vol. 3. No. 3 : 1832-1842.
- Fitriany., Sidharta, U., Dwi, M., & Hilda, R. (2019). “Analysis of Mandatory Audit Rotation Regulations in Indonesia?”. *Dalam Asia Pacific Business and Economics Conference (APBEC 2018) (pp. 460-471)*. Atlantis Press.
- Fitriany., Sidharta, U., Dwi, M., & Hilda, R. (2016). Pengaruh Tenure, Rotasi dan Spesialisasi Kantor Akuntan Publik (KAP) Terhadap Kualitas Audit: Perbandingan Sebelum dan Sesudah Regulasi Rotasi KAP di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 17, No. 1: 12-27
- Priyanti, D. F. dan Nurul H. U. Dewi. (2019). The effect of audit tenure, audit rotation, accounting firm size, and client’s company size on audit quality. *The Indonesian Accounting Review*. Vol. 9, No. 1, : 1 – 14.
- Gavious, I. (2007). Alternative Perspectives to Deal with Auditors Agency Problem, Critical Perspectives on Accounting. *Critical perspectives on Accounting*, Vol 18, No 4 : 451-467
- Ghazali, Imam. 2018. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 25*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Indonesia. (2002). Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 423/KMK.06/2002
Tentang Tentang Pembatasan Praktik Akuntan Publik. Jakarta: Menteri Keuangan Republik Indonesia
- Indonesia. (2008). Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 Tentang Jasa Akuntan Publik.
Jakarta: Menteri Keuangan Republik Indonesia
- Indonesia. (2015). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 Tentang Praktik Akuntan Publik. Jakarta: Presiden Republik Indonesia
- Indonesia. (2019). Siaran Pers Kementerian Keuangan Republik Indonesia Nomor SP-33/KLI/2019

- Tentang Sanksi Auditor Laporan Keuangan Garuda Indonesia. Jakarta: Kemeterian Keuangan Republik Indonesia.
- Isra, N. L. (2020). Pengaruh Fee Audit, Tenure Audit, Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit Dengan Komite Audit Sebagai Variabel Moderasi Pada Perusahaan Sektor Keuangan Yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi, Bisnis dan Industri (EBI)*. Vol. 03, No. 01 : 32 – 37.
- Julita dan Agus. (2017). *Spesialisasi Auditor Sebagai Pemoderasi Pengaruh Audit Tenure Dan Ukuran Kap Pada Audit Report Lag*. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. Vol.18, No.2 : 1230-1258.
- Kasznik. (1999). On the association between voluntary disclosure and earnings management. *Journal of Accounting Research*. Vol. 37, No, 1: 57-81.
- Kuangan.kontan.co.id. 2018. *Kasus SNP Finance, Sri Mulyani resmi jatuhkan sanksi ke Deloitte Indonesia*, diakses pada 6 Desember 2021, <https://keuangan.kontan.co.id/news/kasus-snp-finance-sri-mulyani-resmi-jatuhkan-sanksi-ke-deloitte-indonesia>
- Kirana, I. G. A. M. I., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of auditor rotation, time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as moderation variable:(empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock exchange in 2014-2018). *International research journal of management, IT and social sciences*, Vol. 7, No. 3 : 126-136.
- Marshal, C. P., & Chariri, A. (2014). Pengaruh Tenure, Ukuran KAP dan Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol.0 : 221-232.
- Martani, D., Rahmah, N. A., Fitriany, F., & Anggraita, V. (2021). Impact of audit tenure and audit rotation on the audit quality: Big 4 vs non big 4. *Cogent Economics & Finance*, Vol. 9, No. 1 : 1901395.
- Masyta, D. P. T., Pagalung, G., & Pontoh, G. T. (2021). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Leverage, Profitabilitas dan Ukuran KAP terhadap Audit Delay. *Akrual: Jurnal Bisnis dan Akuntansi Kontemporer*, Vol. 14, No. 2.
- Monica, C. (2020). “*Pengaruh Independensi, Fee Audit Dan Rotasi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Pada Perusahaan Manufaktur Sub Sektor Kimia, Plastik Dan Kemasan Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2014-2018)*”. Skripsi. Universitas Buddhi Dharma. Tangerang : Tidak diterbitkan.
- M. B. Gietzmann, and P. K. Sen. (2002). Improving Auditor Independence Through Selective Mandatory Rotation. *International Journal of Auditing*, Vol. 6, No. 2 : 183-210.
- Nugraha, E. Lucky, N. Rima, D. (2018). “Rotasi Audit Sebuah Kajian Fenomenologis”. Makalah pada Seminar Nasional dan Diskusi Panel Multidisiplin Hasil Penelitian & Pengabdian kepada Masyarakat, Jakarta, 2 Agustus 2018
- Permatasari, I. Y., & Astuti, C. D. (2018). Pengaruh Fee Audit, Rotasi Auditor, dan Reputasi KAP Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, Vol. 5, No. 1: 81-94.
- Permata, S. S., Diyanti, A. A., & Wijayanti, R. (2019). The effect of audit tenure, audit rotation, audit fee, accounting firm size, and auditor specialization to audit quality. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 4, No. 3 : 186-196.
- Rizqi, M. N., Yudiana, Y., Damayanti, T., & Hurriyaturohman, H. (2021). Analisis Laporan Keuangan Dalam Mengukur Kinerja Keuangan PT Pembangunan Perumahan Tbk Periode 2015-2019. *Neraca Keuangan : Jurnal Ilmiah Akuntansi*. Vol. 16, No. 2 : 1-13
- Siregar.S.V. (2008). Type of earning management and the effect of Ownership Srtructure, Firm Size, and Cooperate-Governers Parties: Evidence from Indonesia. *The International Journal of Accounting*, Vol. 43, No. 1 : 1-27
- Solomon, I., Shields, M. D., & Whittington, O. R. (1999). What do industry-specialist auditors know?. *Journal of accounting research*, Vol. 37, No. 1 : 191-208.
- St. Pierre, K. and Anderson. J. (1984). An Analysis of Factors Associated with Lawsuits Against Public Accountants. *The Accounting Review*, Vol. 59, No. 1 : 242-263
- Sugiyono. (2018). *Metodologi Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung : Alfabeta.
- Sundarta, M. I. & Sunarto, H. (2016). Pengaruh Asimetri Informasi Dan Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba Dengan Pengungkapan Informasi Sebagai Variabel Moderasi Pada Perusahaan Yang Termasuk Indek LQ45 Di Bursa Efek Indonesia. *Neraca Keuangan: Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 10, No. 2 : 1-29
- Siregar, S. V., Wibowo, A., & Anggraita, V. (2011). Rotasi dan Kualitas Audit: Evaluasi Atas Kebijakan Menteri Keuangan KMK No. 423/KMK. 6/2002 Tentang Jasa Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 8, No. 1 : 1-20.
- Wallace, X. B., Davidson III, W. N., & DaDalt, P. J. (2003). Earnings Management and Corporate Governance: The Role of The Board and The Audit Committee. *Journal of Corporate Finance*, Vol. 9, No. 3 : 295-316.