

“KAMUFLASE” DALAM PRAKTIK ROTASI AUDITOR¹

Gugus Irianto
Nurlita Novianti
Putu Prima Wulandari

Universitas Brawijaya, Jl. MT. Haryono 165, Malang, 65145.
Surel: gugusir@ub.ac.id

Abstrak: “Kamuflase” dalam Praktik Rotasi Auditor. Penelitian ini bertujuan menemukan makna praktik rotasi auditor dari perspektif auditor. Melalui metode fenomenologi transendental Husserl, ditemukan bahwa rotasi auditor memiliki tujuan mulia di antaranya untuk menjaga dan meningkatkan independensi auditor, kualitas audit, *sharing knowledge and profit*, serta mencegah terjadinya kolusi antara auditor dengan klien. Di sisi lain, adanya ketergantungan ekonomis auditor pada klien mengakibatkan adanya praktik “kamuflase” dalam menyikapi regulasi tentang rotasi auditor, di antaranya melalui praktik “rotasi auditor semu” dan praktik “reinkarnasi” KAP. Diperlukan aturan yang lebih membunmi dan kesadaran etika auditor dan auditee *par excellence* terkait rotasi auditor.

Abstract: The “Camouflage” in Auditor Rotation Practice. This study aims to reveal the meaning of auditor rotation practices from the perspective of the auditor. By employing Husserl’s transcendental phenomenology, this study indicates that auditor rotation has been understood as having noble objectives which are to maintain auditors’ independence, to secure and improve quality audit, to share knowledge and profit, and to prevent collusion between auditors and their clients. On the other hand, auditors’ economic dependence on the client results in “camouflage” auditor rotation practices, including “pseudo auditor rotation” and “reincarnation” of public accounting firm. Mundane rules and *par excellence* ethical awareness of the auditors and auditees are needed concerning auditor rotation.

Kata kunci: Kamuflase rotasi auditor, Fenomenologi transendental, Ketergantungan ekonomis, Rotasi auditor semu, Reinkarnasi KAP

Kebangkrutan Enron dan perusahaan-perusahaan besar di Amerika Serikat yang antara lain dipicu oleh manipulasi pembukuan (Irianto 2003), menjadi titik balik munculnya regulasi yang lebih ketat terhadap Kantor Akuntan Publik (KAP). Salah satu regulasi yang fenomenal adalah *Sarbanes-Oxley Act*, yang antara lain mengatur rotasi audit. Dimasukkannya ketentuan yang mewajibkan rotasi audit ke dalam *Sarbanes-Oxley Act* tidak terlepas dari pertimbangan bahwa terlalu lamanya pelaksanaan audit oleh auditor independen pada satu

klien akan berpotensi menciptakan kedekatan (*closeness*) antara auditor bersangkutan dengan manajemen klien yang diauditnya. Kedekatan hubungan antara auditor dan klien diyakini berdampak negatif terhadap independensi, serta dapat mengurangi keandalan dan kualitas audit sehingga berkontribusi bagi terjadinya skandal-skandal keuangan di Amerika Serikat (Gates *et al.* 2007). Peraturan terkait rotasi *partner* (rekan) audit di dalam *Sarbanes-Oxley Act* mendorong negara-negara lain untuk menerbitkan peraturan serupa,

1 Studi ini dibiayai melalui hibah kompetisi di Jurusan Akuntansi FEB Universitas Brawijaya. Ungkapan terimakasih dan penghargaan disampaikan kepada seluruh informan yang

telah berbagi pengalaman dan pengetahuan, kepada reviewer anonim dan Prof. Iwan Triyuwono atas komentar dan saran yang konstruktif, serta kepada Yuki Firmanto.



Jurnal Akuntansi Multiparadigma
JAMAL
Volume 5
Nomor 3
Halaman 345-510
Malang, Desember 2014
pISSN 2086-7603
eISSN 2089-5879

Tanggal masuk:
28 November 2014
Tanggal revisi:
18 Desember 2014
Tanggal diterima:
23 Desember 2014

termasuk Indonesia. Di Indonesia, regulasi tentang rotasi audit pertama kali diterapkan di sektor perbankan melalui Peraturan Bank Indonesia No. 3/22/PBI/2001. Selanjutnya, Pemerintah Indonesia pada tahun 2002 menetapkan regulasi yang mewajibkan pelaksanaan rotasi *partner* audit dan KAP melalui Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik. Regulasi ini menjelaskan bahwa pemberian jasa audit oleh suatu KAP kepada klien hanya boleh dilaksanakan paling lama lima tahun buku berturut-turut. Sementara, bagi seorang *partner* audit di suatu KAP pemberian jasa audit kepada klien hanya boleh dilaksanakan paling lama tiga tahun buku berturut-turut. Ketentuan ini juga diikuti oleh BAPEPAM dengan mengeluarkan ketentuan rotasi yang diatur dalam Peraturan BAPEPAM No. VIII.A.2 (Kep. 20/PM/2002), sehingga mempertegas penerapan rotasi *partner* audit dan KAP dalam pelaksanaan audit pada perusahaan yang tercatat di pasar modal Indonesia. Perubahan lebih lanjut regulasi tentang rotasi audit dilakukan pemerintah Indonesia melalui Keputusan Menteri Keuangan No. 359/KMK.06/2003. Secara spesifik, KMK No. 359 tahun 2003 menegaskan bahwa aturan rotasi tetap berlaku bagi KAP meskipun KAP bersangkutan melakukan perubahan komposisi *partner* audit, atau mengganti nama KAP. Setelah itu, pada tahun 2008, pemerintah Indonesia kembali melakukan revisi peraturan dengan mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 yang menyatakan bahwa pemberian jasa audit kepada satu perusahaan oleh suatu KAP diperpanjang menjadi maksimal enam tahun buku berturut-turut; dan periode tunggu setelah pelaksanaan rotasi adalah selama satu tahun.

Kewajiban rotasi KAP dan *partner* audit juga merupakan salah satu ketentuan yang dimasukkan ke dalam Undang-Undang tentang Akuntan Publik. Dalam Undang-undang Akuntan Publik ketentuan ini dimasukkan dalam Pasal 4 yang menyatakan bahwa terdapat pembatasan tenur audit. Berapa lamanya pembatasan tergantung pada peraturan yang dikeluarkan oleh pemerintah, dalam hal ini adalah PMK No. 17 tahun 2008. Pembatasan tenur selama enam tahun buku berturut-turut dan masa tunggu dua tahun juga berlaku bagi KAP sesuai dengan pasal 4 Undang-Undang Akuntan Publik. Aturan rotasi

partner audit dan KAP yang diberlakukan di Indonesia pada kenyataannya justru lebih ketat dibandingkan dengan regulasi serupa di Amerika Serikat. Hal ini bisa dilihat dari pembatasan tenur audit yang tidak hanya dilakukan pada tenur *partner* audit sebagaimana diatur dalam *Sarbanes-Oxley Act*, melainkan juga dibatasi pada tenur KAP. Ketatnya aturan rotasi ini telah menimbulkan banyak reaksi dan perdebatan. Perdebatan mengenai perlu tidaknya keberadaan regulasi rotasi audit ini telah mendorong dilakukannya penelitian yang ditujukan untuk memberikan bukti empiris bagi masing-masing argumen mengenai konsep rotasi *partner* audit maupun KAP. Namun demikian, hingga kini penelitian-penelitian tersebut masih memperlihatkan hasil yang berseberangan. Sejumlah penelitian menunjukkan hasil yang memberikan dukungan bagi keberadaan regulasi rotasi KAP dan *partner* audit. Misalnya penelitian Chi dan Huang (2005) yang mendapatkan hasil bahwa seiring dengan bertambahnya tenur KAP maka semakin sulit auditor mempertahankan independensinya yang lebih jauh berakibat pada menurunnya kualitas audit. Dampak lain dari relasi yang terlalu lama antara KAP dan atau *partner*-nya dengan klien adalah pada keengganan untuk pengembangan strategi audit yang lebih baru (Carey dan Simnett 2006), yang juga dapat berimplikasi pada menurunnya kualitas audit.

Namun, hasil yang berbeda ditunjukkan dalam penelitian Myers *et al.* (2003) yang menunjukkan hasil bahwa kualitas audit justru semakin meningkat seiring dengan bertambah lamanya tenur KAP dan tenur *partner* audit, serta penelitian Chen *et al.* (2008) yang membuktikan adanya peningkatan kualitas audit seiring bertambahnya tenur *partner* audit. Selain itu, penelitian Carcello dan Nagy (2004) juga menunjukkan bahwa kegagalan audit lebih banyak terjadi pada tiga tahun pertama perikatan audit, dan tingkat kegagalan ini semakin berkurang seiring dengan tenur KAP yang semakin lama. Hal yang sama juga ditemukan dalam penelitian Cameran *et al.* (2008) yang menyatakan bahwa regulasi terkait rotasi auditor tidak akan dapat menambah kualitas audit.

Diskusi mengenai rotasi KAP dan *partner* audit di Indonesia telah muncul di kalangan akademisi maupun praktisi akuntan publik sejak pelaksanaan rotasi ini

diwajibkan oleh pemerintah. Belakangan ini, konsep rotasi KAP dan *partner* audit kembali banyak diperdebatkan. Penerapan kewajiban rotasi ini di Indonesia juga telah memotivasi dilakukannya penelitian yang berfokus pada isu rotasi KAP dan *partner* audit berdasarkan data di Indonesia, misalnya penelitian Mayangsari (2006, 2007) dan Wibowo (2008). Mayangsari (2006) meneliti tentang hubungan antara tenur KAP dan persepsi investor terhadap kualitas audit, sedangkan penelitian Mayangsari (2007) berfokus pada hubungan antara tenur KAP dan kualitas audit. Di dalam dua penelitian tersebut, Mayangsari (2006, 2007) tidak menemukan bukti adanya pengaruh negatif tenur KAP, baik terhadap kualitas audit maupun persepsi investor atas kualitas audit. Namun demikian, penelitian Mayangsari (2006, 2007) hanya berfokus pada tenur KAP dan mengabaikan tenur *partner* audit sehingga penelitian-penelitian tersebut belum bisa memberikan bukti empiris bagi kewajiban rotasi *partner* audit yang diterapkan di Indonesia. Sementara itu, penelitian Wibowo (2008) lebih menekankan pada dampak keberadaan regulasi rotasi KAP terhadap pangsa pasar KAP the *Big Four* di Indonesia. Oleh karenanya, penelitian Wibowo tidak memberikan bukti empiris tentang pengaruh kewajiban rotasi auditor terhadap kualitas audit yang dilaksanakan oleh profesi akuntan publik di Indonesia. Penelitian yang berbeda dilakukan oleh Maradona (2009) yang tidak hanya menggunakan tenur KAP, namun juga tenur *partner* KAP. Hasil penelitian ini memberi bukti empiris bahwa terjadi peningkatan dalam kualitas audit yang dilaksanakan oleh auditor independen seiring dengan bertambahnya tenur KAP. Selanjutnya, dalam penelitian Novianti *et al.* (2012) juga ditemukan bahwa semakin lama penugasan audit, maka semakin baik kualitas auditnya.

Berdasarkan hasil riset empiris ternyata masih terdapat perbedaan hasil penelitian terkait dengan regulasi rotasi auditor dan implikasinya. Berangkat dari adanya perbedaan hasil penelitian sebelumnya, maka penelitian ini dilaksanakan dalam upaya mengungkap lebih jauh dan mendalam tentang fenomena di balik praktik rotasi auditor dari sudut pandang auditor.

METODE

Jika merujuk pada pemikiran dan elaborasi Chua (1986), maka studi ini dapat

dipandang sebagai penelitian dalam paradigma interpretif. Studi dalam paradigma interpretif ditujukan untuk memahami (*to understand*) suatu fenomena tertentu apa adanya dan secara mendalam, tanpa berpretensi untuk melangkah lebih jauh misalnya melakukan transformasi atau perubahan atas ditemukannya suatu fenomena tertentu (Triuwono 2006:217). Dalam konteks studi ini, fenomena yang diamati dan digali adalah praktik rotasi audit. Sedangkan sudut pandang yang dipilih adalah dari sudut pandang auditor, sebagai pelaku yang berpengetahuan dan berpengalaman langsung serta bergelut dengan praktik rotasi audit. Pemahaman yang mendalam atas suatu fenomena tertentu bersumber dari pengetahuan dan pengalaman langsung pihak yang menjalani dan merasakan keseharian atas fenomena tersebut. Di dalam hal rotasi audit, maka pemahaman yang mendalam atas fenomena rotasi audit disadari, dijalani dan dirasakan oleh auditor. Mengacu pada pandangan Denzin (1989:11), titik awal penelitian ini adalah dari pemaknaan atas persepsi auditor yang memiliki pemahaman dan pengetahuan, serta menjalani secara langsung praktik rotasi audit.

Dalam rangka menggali informasi, menganalisis dan menarasikannya, maka pendekatan fenomenologi digunakan dalam studi ini. Pendekatan fenomenologi dipandang tepat untuk memahami sebuah fenomena dan merefleksikan tema esensial dari pemaknaan praktik rotasi audit dari kacamata subjek penelitian yang memang memiliki pengalaman dan pengetahuan tentang fenomena yang diteliti. Creswell (2007) menjelaskan esensi tentang studi fenomenologi dan fokus dari seorang fenomenologis. Menurut Creswell (2007:57-58) studi fenomenologi merupakan kajian yang mendeskripsikan tentang “*the meaning for several individuals of their lived experiences of a concept or a phenomenon*”. Sedangkan seorang fenomenologis memfokuskan diri pada “*...describing what all participants have in common as they experience a phenomenon*.” Lebih lanjut Creswell menjelaskan bahwa “*the basic purpose of phenomenology is to reduce individual experiences with a phenomenon to a description of the universal essence*” atau dalam istilah van Manen (1990:177) tujuannya adalah “[*to*] *grasp of the very nature of the thing*.” Atas dasar itulah, maka peneliti mengumpulkan data

dari informan yang memiliki pengalaman dan pengetahuan tentang fenomena yang diteliti dan kemudian “*develops a composite description of the essence of the experience for all of the individuals*” (Creswell 2007:58). Oleh karena itu Creswell (2007:59) menegaskan bahwa fenomenologi “*is not only a description, but it is also seen as an interpretive process in which the researcher makes an interpretation.*” Melalui pendekatan ini, semua bentuk pre-konsepsi atas suatu fenomena harus ditepis dan dihindari, sehingga fenomena yang diungkapkan dapat merupakan pengalaman dan pengetahuan murni yang diungkapkan oleh subjek penelitian (Adian 2010:5). Ini selaras dengan pandangan Husserl tentang fenomenologi, dia menyatakan bahwa fenomenologi adalah “*science of pure phenomenon*” (Hardy 2010: 2).

Tipe fenomenologi yang digunakan dalam penelitian ini lebih mengarah pada fenomenologi transendental Husserl². Awalnya pemikiran Husserl disampaikan melalui kuliah-kuliah di Universitas Göttingen, Jerman dan secara otomatis ditulis dalam Bahasa Jerman. Kuliah-kuliah Husserl disampaikan di awal abad 20, atau sekitar tahun 1902-1903 dan seterusnya pasca publikasi *Logical Investigation* di tahun 1900/1901 (Hardy 2010:1). Setelah itu publikasi Husserl diterjemahkan kedalam Bahasa Inggris dan belakangan juga diterjemahkan dan dikupas dalam Bahasa Indonesia. Pemahaman tentang fenomenologi transendental Husserl dalam penelitian ini terbatas mengacu pada buku-buku terjemahan dalam Bahasa Inggris maupun bahasa Indonesia, sehingga sangat mungkin terjadi adanya bias dalam pemahaman atas pemikiran Husserl.

Proses studi yang telah dilakukan mengikuti pola yang dikembangkan oleh Moustakas (1994) dan sumber-sumber lain yang relevan. Salah satu ciri fenomenologi yang dikembangkan Husserl adalah adanya *epoche* atau *bracketing*, dimana peneliti harus menyingkirkan semua bentuk pre-konsepsi atas fenomena yang diteliti untuk memperoleh gambaran murni (*fresh*

perspective) dari subjek penelitian (Creswell 2007:59-60). Proses ini yang disebut sebagai reduksi fenomenologis (Rapar 1996:119-120), satu dari tiga tahap reduksi yang ditawarkan Husserl dalam rangka membangun ilmu pengetahuan yang rigorous, yang tidak terdapat keraguan (apodiktis) di dalamnya. Reduksi tahap selanjutnya adalah reduksi *eidetic*. Reduksi *eidetic* ditujukan untuk menemukan *eidos* atau hakekat atau makna yang tersembunyi dari fenomena yang diamati. Pada tahap ini hakekat atau makna dimaksud sudah mulai disusun dan disajikan dalam bentuk tema-tema spesifik. Proses ini dilakukan melalui pengamatan yang seksama dan iterative, bukan melalui proses yang linear (Bertens 1990). Dalam bahasa yang lain, melalui reduksi *eidetic* maka deskripsi tekstural (*textural description*) yang merupakan pengalaman informan, dan deskripsi struktural (*structural description*) yang menjelaskan tentang konteks penelitian dapat dihasilkan³. Pada tahap akhir dilakukan reduksi transendental yang merupakan tahapan kunci dalam fenomenologi transendental Husserl. Tujuannya adalah untuk menemukan hakekat atau makna yang sesungguhnya, murni dan utuh. Prosesnya dilakukan dengan seksama, *iterative*, dan *intuitive*. Inilah puncak dari seluruh proses dalam fenomenologi transendental Husserl, yang menurut Creswell disebut sebagai “*esensi*” (*the essence*) dari hakikat atau makna pengalaman yang sesungguhnya (Creswell 2007: 60).

Dengan menggunakan pendekatan fenomenologi transendental, peneliti tidak hanya mengungkap fenomena yang tampak tetapi juga mengungkap kesadaran terteliti dan pengalaman yang mereka alami terkait dengan fenomena rotasi audit, di mana kesadaran yang dimiliki informan merupakan format sederhana namun dapat digunakan untuk memperoleh pemahaman secara mendalam. Dengan pendekatan ini peneliti berharap dapat memahami secara mendalam makna dan struktur makna dari fenomena mengenai bagaimana auditor memaknai praktik rotasi audit.

2 Creswell (2007:59) menyebut fenomenologi transendental “Moustakas” dan bukan fenomenologi transendental “Husserl”, walaupun menegaskan bahwa Moustakas menggunakan konsep *epoche* atau *bracketing* dari Husserl. Hemat peneliti, Husserl adalah seorang pembelajar yang humble na-

mun memiliki determinasi; merujuk salah satu pernyataannya bahwa “... I am, after many years, still the beginner and the student. But I want to become the master! Carpe diem” (Hardy 2010: 1)

3 Terminologi *textural description* dan *structural description* merujuk pada Creswell (2007:60).

Tabel 1. Informan Penelitian

Informan (Nama Samaran)	Jabatan
Bapak KS	Manajer KAP M
Bapak DPA	Partner KAP DB
Bapak AD	Partner KAP DB
Ibu AI	Manajer KAP DB
Ibu IC	Partner KAP M
Bapak BH	Partner KAP DB

Berdasarkan pada tujuan serta pendekatan fenomenologi yang digunakan dalam penelitian ini maka unit analisis dalam penelitian ini adalah makna yang diberikan oleh auditor terhadap fenomena rotasi audit. Makna tersebut akan dijadikan sebagai dasar untuk menganalisis permasalahan yang dikemukakan. Makna tersebut juga merupakan bentuk pemahaman mendalam mengenai bagaimana auditor memiliki pengalaman dan pengetahuan dalam memaknai suatu fenomena yang ingin diungkap peneliti.

Informan Penelitian. Seperti telah disebutkan sebelumnya bahwa penelitian ini difokuskan pada pencarian makna yang diberikan oleh auditor terhadap fenomena rotasi audit, oleh sebab itu informan yang dipilih untuk proses pengambilan data adalah praktisi yang terlibat langsung dan memiliki pengalaman mengenai praktik rotasi audit yaitu auditor. Sesuai komitmen dengan informan, maka nama-nama informan, KAP, serta informasi yang dipandang “sensitif” disamarkan, tanpa mengurangi substansi makna atau pesan yang disampaikan. Adapun informan penelitian ini ditunjukkan dalam Tabel 1.

Pengumpulan data dilakukan dengan menekankan kepada proses dan bukan hanya sekedar pada hasil. Oleh sebab itu data yang diambil sebagai bahan yang dianalisis dalam penelitian ini dilakukan dengan memperoleh pemahaman secara mendalam mengenai bagaimana auditor memaknai fenomena rotasi audit. Dalam rangka memperoleh data, maka penelitian ini menggunakan beberapa metode. Pertama adalah wawancara tidak terstruktur. Hal ini dimaksudkan agar bisa mengeksplorasi isu kompleks secara mendalam dan memungkinkan untuk melakukan eksplorasi mengapa orang memiliki sudut pandang yang berbeda. Metode ini juga memungkinkan peneliti untuk menghindari kesalahan dalam menginterpretasi

data, karena dengan wawancara tidak terstruktur maka memungkinkan peneliti untuk mengklarifikasi jawaban yang tidak jelas. Metode yang kedua adalah melakukan observasi di lapangan. Melalui observasi ini peneliti melakukan pengamatan terhadap kejadian (fenomena) yang dialami oleh terteliti. Dimana dalam melakukan observasi secara langsung maka peneliti juga mengamati ekspresi, situasi dan kondisi yang dialami auditor guna mendapatkan pemahaman secara mendalam.

Fenomenologi transendental yang digunakan dalam penelitian ini mengantarkan peneliti untuk menggunakan teknik analisis data dengan mengesampingkan pengalaman peneliti terlebih dahulu untuk menemukan perspektif pertama (*fresh perspective*) (Creswell 2007:59) dari sebuah fenomena yang diamati. Selanjutnya, peneliti mengembangkan topik yang bersifat tekstural dari pengalaman informan yaitu apa yang dialami oleh auditor dalam memaknai fenomena rotasi audit. Kemudian peneliti mengembangkan topik struktural dari pengalaman mereka yaitu bagaimana auditor memahami fenomena terkait dengan pengalaman mereka dalam memaknai praktik rotasi audit khususnya dalam suatu kondisi, situasi, dan konteks tertentu. Kemudian peneliti perlu menggabungkan deskripsi tekstural dan struktural guna menyampaikan esensi keseluruhan dari pengalaman informan (Creswell 2007:60). Oleh sebab itu penelitian ini tidak hanya sekedar mendeskripsikan fenomena, namun yang terpenting adalah menjelaskan makna dan mencari struktur makna, serta menemukan esensi dari fenomena yang diamati.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Rotasi audit: memenuhi regulasi, menjaga independensi, dan menjaga kualitas audit. Sebagaimana telah diuraikan di bagian awal studi ini, rotasi audit di Indonesia telah diatur oleh pemerintah

Republik Indonesia melalui Keputusan-keputusan Menteri Keuangan RI, BAPEPAM, dan BAPEPAM-LK. Di lingkungan perbankan, regulasi terkait rotasi audit dilakukan oleh Bank Indonesia. Terakhir, rotasi audit juga sudah inheren dalam Undang-undang tentang Akuntan Publik. Regulasi rotasi audit ditujukan antara lain untuk menjaga independensi akuntan publik, dan menjaga serta meningkatkan kualitas audit.

Walaupun dari sisi aturan telah jelas dan tegas, namun praktik rotasi audit yang ditemukan dalam studi ini menunjukkan fenomena yang berbeda. Informan-informan auditor dalam studi ini telah memahami makna dan menunjukkan kesadaran tinggi akan pentingnya rotasi audit, namun disisi lain juga menyampaikan berbagai praktik yang bertentangan dengan kesadaran tersebut. Praktik-praktik yang bertentangan dengan kesadaran dimaksud ditata sedemikian rupa sehingga tampak wujud yang sesuai dengan regulasi rotasi audit yang berlaku.

Ibu AI, salah satu informan yang merupakan Manajer KAP DB, dengan tegas menyatakan bahwa:

Rotasi Audit itu ... kalau menurutku penting. Ya dipraktikkan *dong*, kan kita dibatasi undang-undang...tiga tahun kan harus ganti *partner*, lima tahun harus ganti KAP. *Kalo* semakin lama kamu *pake* satu auditor yang sama, efeknya independensi auditor akan berkurang. Dengan kata lain kualitas auditnya turun.

Pernyataan Ibu AI tersebut menegaskan keyakinannya bahwa rotasi audit itu penting dilaksanakan dan secara konsekuen telah dilaksanakan di KAP tempat Ibu AI bekerja. Lebih lanjut, pernyataan Ibu AI juga menegaskan bahwa rotasi audit penting dilaksanakan dalam rangka mentaati peraturan perundang-undangan, menjaga independensi auditor, serta menjaga kualitas audit. Makna lainnya adalah bahwa kedekatan hubungan (*closeness*) antara KAP dengan klien sebagai akibat lamanya penugasan dapat mengurangi independensi dan ujungnya dapat menurunkan kualitas audit. Pandangan yang hampir sama namun relatif terbatas disampaikan oleh Bapak KS, seperti berikut:

“... kualitas audit bisa ditingkatkan kalau auditor diganti [secara]

periodik... sebenarnya tujuannya itu *yaa* untuk mempertahankan independensi auditor di lapangan ...”

Ibu AI dan Bapak KS memiliki pandangan yang sama dalam hal urgensi pelaksanaan rotasi audit yaitu pada aspek menjaga independensi auditor, serta menjaga dan atau meningkatkan kualitas audit. Masalah independensi inilah yang merupakan pemicu awal adanya regulasi rotasi audit yang lebih ketat, terutama setelah menyeruaknya kasus Enron yang berimplikasi pada gulung tikarnya Arthur Andersen. Independensi auditor merupakan sikap mental auditor yang diekspektasi oleh pengguna laporan keuangan dan publik. Sikap mental ini harus dimiliki auditor ketika ia menjalankan tugas pengauditan yang mengharuskan ia memberi atestasi atas kewajaran laporan keuangan kliennya. Wajar adanya jika pengguna laporan keuangan, regulator, dan pihak-pihak lain selalu mempertanyakan apakah auditor bisa independen dalam menjalankan tugasnya. Auditor adalah orang atau profesi yang mendapatkan penghasilan dari klien yang mereka audit. Dalam sebagian kasus, persentase penghasilan dari satu klien dibandingkan dengan semua klien mungkin sedemikian signifikan mempengaruhi penghasilan kantor akuntan. Sehingga, kehilangan klien tersebut bisa secara material mempengaruhi pendapatan kantor akuntan. Keraguan tentang independensi ini bertambah berat karena KAP selama ini diberi kebebasan untuk memberikan jasa non-audit kepada klien yang mereka audit. Pemberian jasa non-audit ini menambah besar jumlah dependensi secara finansial kantor akuntan kepada kliennya. Independensi juga terkait dengan kompetensi auditor. Independensi merupakan karakteristik pada diri auditor yang membuatnya mampu mengatasi tekanan atau pengaruh dari pihak-pihak tertentu ketika melaksanakan tugasnya sebagai auditor, sedangkan kompetensi merupakan karakteristik auditor sebagai hasil dari pendidikan dan pengalaman, termasuk juga pengembangan berkelanjutan dari individu dan profesi (AAA 1973:15–17). Lebih lanjut, kompetensi auditor dapat memberikan garansi akan kualitas audit. Kompetensi dan independensi auditor merupakan dimensi kualitas audit yang disebut dengan kekuatan pengawasan auditor atau *auditor*

monitoring strength (Watkins *et al.* 2004). Watkins *et al.* (2004) menguraikan bahwa kekuatan pengawasan auditor berperan dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan melalui kemampuannya untuk meningkatkan kualitas informasi keuangan, yaitu meningkatkan ketajaman (*fineness*) informasi, mengurangi kekaburan (*noise*) informasi, dan meminimalkan bias dalam informasi keuangan yang disajikan oleh klien. Kekuatan pengawasan auditor menunjukkan kemampuan auditor dalam meminimalkan perbedaan antara kondisi ekonomi perusahaan sebagaimana dilaporkan dan kondisi ekonomi perusahaan sesungguhnya (Watkins *et al.* 2004). Kekuatan pengawasan inilah yang bisa terkait dengan risiko audit.

Risiko audit menjadi salah satu pertimbangan mendasar bagi auditor untuk menerima atau menolak pekerjaan audit. Hal demikian diungkapkan oleh Bapak AD

“Kalo saya sih... kalo kita berurusan dengan orang yang integritasnya dipertanyakan *kan* kemungkinan kita mendapatkan kewajiban hukum ... ya pilih *ga* terima *job* daripada risikonya tinggi.”

Deskripsi yang disampaikan Bapak AD menggambarkan salah satu konteks dari audit. Konteks dalam bahasa Creswell (2007) disebut sebagai deskripsi struktural (*structural description*). Deskripsi tersebut menegaskan bahwa risiko audit menjadi pertimbangan mendasar diterima atau ditolaknya pekerjaan audit dibanding faktor lain, semisal independensi. Pertimbangan risiko dalam audit juga disampaikan oleh Bapak DPA dan Bapak BH. Bapak DPA menekankan bahwa tidak semua *job* akan diterima, dan risiko audit menjadi pertimbangan diterima atau ditolaknya suatu pekerjaan audit. Bapak DPA menyatakan bahwa “...*ga* semua klien aku ambil *koq*. *Kan* aku lihat risikonya juga.” Pandangan serupa juga dinyatakan oleh Bapak BH, namun dalam konteks berbeda. Beliau menekankan bahwa tenur auditor yang semakin lama justru akan meminimumkan risiko audit. Bapak BH menyampaikan bahwa “... semakin sering kita audit *kan* semakin *intense*, jadi *kan* semakin memperkecil risiko...”.

Konsep dasar rotasi auditor sesungguhnya ditujukan untuk membatasi kedekatan hubungan (*closeness*) antara KAP maupun *partner* audit dan klien dengan mewajibkan dihentikannya perikatan audit

antara KAP maupun *partner* audit dan klien dalam setiap periode waktu tertentu. Dengan kata lain mewajibkan suatu perusahaan untuk mengganti KAP dan *partner* audit setiap periode tertentu. Kedekatan (*closeness*) antara auditor dan klien dapat menciptakan hubungan emosional, lebih kedekatan tersebut juga diikuti dengan hubungan dan atau kepentingan ekonomis dan kepentingan timbal balik. Hal ini dinyatakan oleh Ibu IC sebagai berikut:

“Ketika kita sudah *megang* satu klien, itu ya kurang lebih kita sudah terikat secara emosional. *Gimana* *gak* terikat, *la wong* makan minum kita ikut mereka. Apalagi kalau *udah ngaudit* lama. Enak kita *gak* usah survei-survei lagi, risikonya kita juga *gak* terlalu besar.”

Pandangan Ibu IC tersebut menegaskan bahwa hubungan emosional antara auditor dan klien tertentu sudah tercipta manakala auditor sudah menangani klien tersebut, di samping juga menegaskan bahwa resiko menjadi pertimbangan dalam pelaksanaan pekerjaan audit. Hubungan emosional ini tentu akan semakin kuat manakala auditor menangani yang sama dalam waktu yang lama. Di dalam hubungan emosional tersebut ada relasi yang bersifat ekonomis, di mana auditor sangat tergantung pada klien, oleh karena menurut bahasa Ibu IC “makan minum” nya auditor itu “ikut” klien. Tentu “tidak ada makan siang yang gratis” (*there is no free lunch*) dalam relasi demikian. Klien tentu memiliki harapan “tinggi” atas pengorbanannya, dan auditor dihadapkan pada situasi yang tidak mudah terutama dalam menjaga independensi dan kualitas audit. Relasi demikian disadari dapat memiliki implikasi berupa “kecenderungan pelanggaran independensi” sebagaimana dinyatakan Bapak AD bahwa:

“Ya pasti dengan orang yang sudah dikenal pasti ada kecenderungan ada pelanggaran independensi...Itu tergantung auditornya...”

Menimpali pandangan di atas, Bapak BH menyampaikan dalam bahasa yang lebih lembut bahwa lamanya penugasan pada klien yang sama dapat berakibat pada “menurunnya sensitivitas independensi” auditor.

Sejak awal munculnya gagasan adanya rotasi audit memang sudah ada pandangan yang berseberangan. Di Amerika Serikat, konsep rotasi KAP muncul pertama kali pada pertengahan tahun 1970an yang disampaikan dalam sebuah laporan hasil studi pada tahun 1976 yang berjudul *The Accounting Establishment*, yang dilaksanakan oleh staf *Senate Subcommittee on Reports, Accounting and Management* atau lebih dikenal dengan sebutan *The Metcalf Committee*. Sebagai salah satu rekomendasinya, *The Metcalf Committee* mengusulkan konsep rotasi KAP sebagai solusi untuk memperkuat independensi auditor serta sebagai perlindungan bagi pengguna laporan keuangan. Pada tahun 1978, the AICPA melalui *the Cohen Commission* menyampaikan penolakannya terhadap konsep tersebut dan menyarankan agar rotasi cukup dilakukan pada level *partner* audit (Nurlita *et al.* 2012).

Perdebatan antara pihak yang mendukung dan menentang rotasi auditor awalnya telah memiliki jalan tengah, yaitu pelaksanaan rotasi auditor tetapi hanya pada level *partner* audit, sebagaimana telah diterapkan di Amerika Serikat sejak tahun 1970an (Carey dan Simnet 2006). Melalui konsep rotasi *partner* audit, maka kedekatan hubungan antara auditor dan klien dapat dibatasi, namun tetap memungkinkan bagi auditor untuk melaksanakan audit dengan menggunakan strategi audit dari KAP yang sama. Penerapan konsep rotasi *partner* audit sesuai dengan rekomendasi IFAC (2003) yang menyatakan bahwa untuk meningkatkan independensi auditor tidak perlu diterapkan kewajiban rotasi KAP, melainkan cukup melalui rotasi *partner* audit.

Di sisi lain, kebijakan rotasi auditor yang hanya sebatas pada rotasi *partner* audit juga dikritik oleh sejumlah kalangan. Kaplan (2004) tidak meyakini bahwa seorang *partner* akan bersedia untuk menentang keputusan audit yang sudah diambil oleh *partner* sebelumnya yang berada dalam KAP yang sama. Oleh karenanya, Kaplan berpandangan bahwa apabila rotasi auditor dimaksudkan untuk memberikan perspektif baru bagi auditor, maka rotasi tidak cukup hanya pada level KAP. Rotasi *partner* audit dalam satu KAP memang akan memberikan sudut pandang baru bagi auditor dalam melaksanakan audit, namun sudut pandang baru ini tidak akan banyak berbeda mengingat *partner* baru ini berasal dari KAP yang sama. Argumen semacam ini juga menjadi

landasan bagi pemerintah Indonesia untuk tetap bersikukuh menetapkan kewajiban rotasi auditor yang tidak hanya pada level *partner* melainkan juga pada level KAP (Indarto 2007).

Regulasi rotasi audit tidak serta merta didukung secara penuh, oleh karena membawa implikasi secara langsung berupa biaya pada KAP. Ibu IC menguraikan beragam biaya yang harus dipersiapkan KAP manakala melakukan audit untuk klien baru. Ibu IC menyatakan:

“... biaya persiapan audit ... [dan] biaya litigasi karena audit yang keliru pada klien baru bagi auditor baru ...”

Ungkapan dari Ibu IC diatas menunjukkan bahwa setiap kali KAP mengaudit klien yang baru maka sekurang-kurangnya KAP harus mempersiapkan dua macam biaya sekaligus yaitu biaya persiapan audit terutama untuk mempelajari bisnis klien dan biaya untukantisipasi adanya litigasi manakala terdapat persoalan dari hasil audit. Jika rotasi audit dilakukan, maka auditor akan bekerja untuk klien baru sehingga auditor akan memulai dari awal pekerjaan auditnya, yang dimulai dari mempelajari bisnis klien. Situasi ini berbeda dengan manakala auditor mengaudit klien yang lama. DeFond dan Jiambalvo (1994) menyatakan bahwa kegagalan audit sebenarnya mendekati nol, namun Geiger dan Raghunandan (2002) menemukan bahwa beberapa kegagalan audit terjadi pada awal-awal penugasan audit. Hasil penelitian Geiger dan Raghunandan (2002) tersebut juga menunjukkan bahwa kesalahan pemberian opini *going concern* lebih banyak terjadi pada tahun-tahun awal perikatan audit dibandingkan dengan ketika tenur telah berlangsung untuk perioda yang lebih lama. Lebih jauh, kegagalan memahami bisnis klien dengan seksama dapat berakibat pada kualitas audit dan manakala hal ini memiliki dampak lebih lanjut yang buruk terutama pada pengguna laporan keuangan, maka bukan tidak mungkin akan berujung pada tuntutan di pengadilan (litigasi) yang memiliki implikasi pembiayaan bagi KAP (Krishnan dan Schauer 2000).

Bisa dinyatakan bahwa aspek mendasar dari regulasi audit adalah menjaga kualitas audit. Kualitas audit, misalnya, dipandang sebagai probabilitas auditor untuk dapat menemukan kesalahan (*breach*) dalam

sistem akuntansi klien, serta bersedia untuk melaporkan kesalahan tersebut (DeAngelo 1981). Probabilitas auditor untuk bersedia melaporkan kesalahan dalam sistem akuntansi klien yang berhasil ditemukannya akan bergantung pada independensi yang dimiliki oleh auditor bersangkutan. Jika mengacu pada makna tersebut, maka audit dipandang memiliki peran strategis dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan suatu perusahaan. Pandangan tersebut sejalan dengan konsep kualitas audit dalam *A Statement of Basic Auditing Concepts* (AAA 1973:13). AAA (1973:13) menegaskan bahwa auditor harus mampu untuk melakukan pengendalian atas kualitas informasi keuangan yang disajikan oleh suatu perusahaan dengan cara memastikan kesesuaiannya dengan prinsip akuntansi berterima umum.

Hal ini senada dengan pernyataan yang diungkapkan oleh Ibu AI yang menegaskan keberadaan fenomena tekstural.

“Kualitas audit itu biasanya berhubungan dengan independensi auditor, kalau auditornya bisa independen biasanya auditnya juga berkualitas. Tapi bukan itu *aja*, kalau *cuman* independen *aja* ya *gak* bisa *dong*, harus didukung dengan kemampuan auditor untuk melakukan proses audit.”

Secara teoritis konsep kualitas audit terkait dengan kompetensi dan independensi. Hal ini ternyata juga senada dengan yang diungkapkan oleh ibu AI. Untuk aspek kompetensi, Bapak AD mengakui bahwa KAP besar memiliki kapasitas yang lebih memadai dibanding KAP kecil terutama dari aspek sumber dayanya, sehingga dalam menyikapi aturan rotasi audit, KAP besar lebih siap dibandingkan KAP kecil. Bapak AD mengungkapkan bahwa:

“Kalo KAP besar ya enak aja ... mau pindah-pindah klien. Mereka kan punya pegawai yang kompetensinya lebih bagus biasanya, jadi *diajarin* dikit ya udah bisa.”

Tidak mengherankan manakala kualitas audit juga dikaitkan dengan reputasi auditor, dan KAP besar mendapatkan berkah di aspek ini. Reputasi auditor memberikan kontribusi bagi kualitas laporan keuangan melalui kemampuannya untuk memengaruhi kredibilitas informasi keuangan, yaitu

meningkatkan derajat kepercayaan (*confidence*) yang dimiliki oleh pengguna atas informasi yang disajikan di dalam laporan keuangan (AAA 1973; Watkins *et al.* 2004). Kualitas audit juga dikaitkan dengan regulasi rotasi auditor. Hal ini dikarenakan adanya praktik nyata, misalnya skandal Enron yang disebabkan oleh kegagalan audit oleh KAP Arthur Anderson, sehingga dikeluarkannya peraturan rotasi auditor dalam *Sarbanes Oxley Act*. Konsep rotasi pada level KAP akan memberikan manfaat bagi kualitas audit yang dilaksanakan oleh akuntan publik karena konsep ini akan mengatasi kedekatan hubungan antara kantor akuntan public dan klien akibat dari tenur KAP yang terlalu lama (Gates *et al.* 2007).

Rotasi audit: transfer knowledge, sharing profit (“bagi-bagi rezeki”), dan pencegahan kolusi. Kesadaran kebermanfaatan rotasi audit juga diungkapkan oleh informan penelitian ini. Rotasi audit dipandang memiliki manfaat antara lain *transfer of knowledge* dan *sharing profit*, lebih-lebih manakala praktik rotasi audit dilaksanakan seiring dengan adanya “merger” KAP di Jakarta dan di daerah, termasuk masuknya *partner* baru. Fenomena bergabungnya KAP dan *partner* di daerah ke dalam KAP yang berasal dari Jakarta dan implikasinya terkait rotasi audit diungkapkan oleh Bapak BH seperti berikut:

“Menurut saya ... ketika bergabung dengan KAP besar yang banyak *partner* dari Jakarta [dan] kalau saya mendapat giliran untuk melaksanakan rotasi audit ... berarti ada *transfer knowledge* karena perusahaan besar itu *kan* banyak berada di Jakarta dan sekitarnya sehingga *kalo* dialihkan ke KAP [di daerah], maka ... akan mendapat *transfer knowledge*, ... [dan] kalau misalnya yang masih belum pengalaman ya didampingi dengan *partner* yang lain. Ya jadi *transfer knowledge* yang itu alamiah... ditambah *fee*-nya juga lumayan kalo mendapat rotasi gitu, tapi kalau *ndak* [ada rotasi audit maka] perusahaan besar hanya dikuasai KAP Jakarta, ya seperti bagi-bagi rejeki untuk KAP kecil menurut saya gitu...”

Bergabungnya KAP di daerah dengan KAP yang berada di Jakarta membawa

implikasi positif berupa *transfer of knowledge* manakala ada rotasi *partner* yang menanganinya audit, dari *partner* yang di Jakarta ke *partner* yang di daerah. Adanya klien baru memberikan ruang dan kesempatan bagi auditor untuk memperoleh pengalaman baru pula. Walaupun demikian transfer pengetahuan antar *partner* dilakukan secara alamiah dan seksama, dengan tetap menjaga profesionalisme auditor, misalnya melalui proses pendampingan auditor yang berpengalaman dengan auditor yang baru. Penjelasan Bapak BH di bagian terakhir juga menegaskan kebermanfaatan dari rotasi audit dari sisi ekonomi berupa “bagi-bagi rejeki” untuk KAP kecil (di daerah). Informan lain, Bapak AD, memiliki pandangan bahwa rotasi audit dapat meningkatkan pengalaman auditor, sebagaimana diungkapkannya sebagai berikut:

“...rotasi auditor itu *yaa* bagus dilakukan karena paling gak mendorong kita untuk berperilaku kreatif. *Kan* sekarang mulai banyak *tuh* KAP-KAP kecil, paling *gak* kita bisa punya pengalaman audit sana sini, *gak* melulu audit di satu tempat *aja*, jadi bisa buat tambah pengalaman...”

Pandangan-pandangan di atas menekankan urgensi dari rotasi audit terutama dalam upaya peningkatan kemampuan dan perluasan pengalaman auditor, yang pada gilirannya akan meningkatkan *stock of knowledge* auditor. Di samping itu, juga diungkapkan bahwa rotasi audit juga memiliki benefit secara ekonomis. Akhirnya, rotasi audit disadari memiliki tujuan mulia lainnya, yaitu mencegah persekongkolan antara auditor dan klien sebagaimana dinyatakan oleh Bapak KS:

“Rotasi audit ... juga ... untuk mengurangi persekongkolan antara auditor dengan klien ... [lebih-lebih jika] auditor merasa sudah cocok dengan klien dan sudah cocok dengan *fee* yang *dikasikan*...”

Persekongkolan (kolusi) antara auditor dan klien dapat beragam bentuknya, misalnya adanya kesepakatan tertentu dalam pemberian opini yang pada akhirnya akan mencederai integritas auditor. Di sisi lain, praktik rotasi audit juga membuka celah adanya *opinion shopping*, misalnya karena tidak puas dengan hasil audit dari KAP yang

lama, maka klien tertentu berpindah ke KAP lain dalam rangka perbaikan opini yang diperoleh atau motif-motif lainnya.

Karena adanya saling ketergantungan antara auditor dan klien, maka kepentingan auditor di satu sisi dan klien di sisi yang lain akan dijadikan rujukan sepanjang terdapat “kecocokan” kedua belah pihak. Untuk mencegah praktik yang cenderung dapat merusak integritas dan independensi auditor maka Bapak KS berkeyakinan bahwa:

“...rotasi audit ditujukan supaya bisa menurunkan potensi ketergantungan auditor dari segi *ekonomik* kepada kliennya. Ini maksudnya supaya auditor itu bisa independen *ga* merasa tergantung sama kliennya.”

Penjelasan Bapak KS ini merupakan fenomena struktural yang menggambarkan pentingnya rotasi audit. Jika penugasan audit terus-menerus dipegang oleh auditor yang sama, maka dikhawatirkan terjadi ketergantungan auditor terhadap klien yang lebih lanjut dapat berdampak pada independensi auditor. Ungkapan ini selaras dengan temuan penelitian Novianti *et al.* (2012). Studi tersebut antara lain mengungkapkan bahwa rotasi pada level KAP maupun *partner* audit diharapkan akan memberikan manfaat untuk menghindarkan hubungan yang terlalu dekat (*closeness* atau *excess familiarity*) antara auditor dengan klien, yang dapat berpotensi pada terdegradasinya independensi auditor.

Rotasi audit: ketergantungan ekonomis dan rotasi audit semu. Pemahaman dan kesadaran akan urgensi rotasi audit dengan berbagai tujuan mulia seperti menjaga independensi auditor, menjaga kualitas audit, memperluas pengalaman, meningkatkan kompetensi auditor, menurunkan potensi ketergantungan ekonomis auditor kepada klien, dan mencegah kolusi telah diungkapkan pada pembahasan sebelumnya. Di samping juga telah dinarasikan pertimbangan ekonomis yang menjadi latarnya. Sisi lain yang juga menarik dan diungkapkan oleh informan adalah aspek yang cenderung ke arah praktik sebaliknya. Rotasi audit tidak “sepenuhnya” dapat diterima oleh karena terdapat aspek ketergantungan ekonomis auditor kepada klien. Implikasi lebih lanjut dari hal ini adalah pada adanya upaya mensiasati rotasi audit agar tidak melanggar aturan namun tetap

dapat menjaga sumber pendapatan auditor. Pensiasatan yang dilakukan antara lain melalui “pinjam bendera” dan yang setara, yang dapat dinyatakan sebagai bentuk dari rotasi audit semu (*pseudo auditor rotation*).

Ibu IC, auditor senior dari KAP M, memberikan gambaran ringkas tentang tidak mudahnya melepaskan klien karena relasi yang sudah baik antara auditor dan klien dan adanya potensi kehilangan pendapatan jika klien dilepaskan kepada pihak lain untuk memenuhi regulasi rotasi audit. Ibu IC menjelaskan:

“Kalau menurut saya ... semakin lama auditor mengaudit suatu kliennya maka akan ada suatu bentuk kenyamanan diantara mereka. Dan ketika rotasi audit ini harus menjadi wajib untuk dilakukan, *yoo* kita akan merasa kehilangan penghasilan yang cukup material *toh*, ya *ndak* mungkin kita *ndak* merasa kehilangan. *Wong* kliennya sama kita sudah lama, sudah tahu isi *dalemnya kaya gimana*.”

Ketergantungan ekonomis menjadi salah satu pertimbangan tidak mudahnya auditor dapat memenuhi regulasi tentang rotasi audit. Jika auditor hanya memberikan jasa kepada klien satu atau beberapa kali, mungkin sumbangan *fee* yang dibayarkan klien terhadap penghasilan total auditor tidak akan material. Namun, jika pemberian jasa tersebut dilakukan dalam jangka panjang, apalagi jika ukuran perusahaan klien besar, maka tidak mustahil auditor akan kehilangan potensi penghasilan yang cukup signifikan seandainya mereka tidak bisa mempertahankan klien tersebut. Oleh karena itu relasi yang dibangun antara auditor dan klien bukan untuk kepentingan jangka pendek, namun untuk kepentingan jangka panjang dengan pertimbangan dapat mempertahankan kontinuitas sumber pendapatan di satu sisi bagi auditor, dan sekaligus kenyamanan bagi klien.

Hal demikian dipertegas oleh Ibu AI bahwa

“... klien *sih* lebih cenderung *pake* auditor yang sama terus.”

Fenomena tersebut yang menjadi pemicu adanya praktik rotasi audit semu. Praktik rotasi audit semu ini dicontohkan oleh Ibu AI. Beliau menjelaskan bahwa

terdapat praktik “pinjam bendera”:

“... kita *recommend* auditor lain, tapi kita minta *partnernya* tanda tangan *doang*, auditnya *tetep* kita yang *ngerjain*... istilahnya pinjam bendera lah”

Hal ini juga senada dengan pernyataan bapak DPA.

“... istilahnya *gini*, *partner* KAP lain yang *sign*, tapi yang mengerjakan *tetep* KAP ku...”

Pada kasus tersebut dapat dilihat adanya “kerjasama yang baik” antar KAP. Audit tetap dilaksanakan oleh auditor KAP yang lama, namun secara formal “seolah-olah” audit dilaksanakan oleh auditor KAP yang baru karena ditandatangani *partner* dari KAP yang baru. Dengan demikian, maka regulasi rotasi audit “telah” dilaksanakan walaupun secara substantif tidak dilaksanakan. Inilah yang selanjutnya disebut praktik rotasi audit semu. Praktik semacam ini meniscayakan kaidah fundamental *substance over form*. Praktik rotasi audit semu lainnya yang setara diungkapkan oleh Ibu AI:

“Biasanya aku rekomendasikan KAP lain yang menurutku bagus untuk penggantikmu. Kalau solusi riil *sih* gini... setelah setahun diaudit oleh KAP lain kan bisa balik lagi ke kita.”

Ungkapan diatas maknanya tidak jauh berbeda dengan yang sebelumnya. Ada kerjasama sedemikian rupa antar KAP dan kerjasama antara KAP dengan klien (dapat disebut kerjasama tiga pihak) untuk menyi- asati regulasi rotasi audit.

Rotasi semu juga diartikan sebagai “pindah sementara” ke auditor yang lain. Seperti yang diungkapkan Ibu AI sebelumnya bahwa bukan klien yang mencari sendiri auditor pengganti karena peraturan mewajibkan untuk pindah auditor, namun yang terjadi auditor KAP yang lama dapat merekomendasikan auditor KAP baru untuk mengaudit klien tersebut sebelum kembali diaudit oleh auditor KAP lama. Praktik diatas tampaknya diikuti dengan kesepakatan di bawah tangan bahwa setelah satu tahun berpindah ke KAP yang baru, klien akan kembali kepada KAP yang lama. Dengan kata lain praktik rotasi audit masih dapat disiasi dengan “pinjam bendera” KAP

lain agar klien tetap bisa diupayakan untuk diaudit oleh auditor sebelumnya. Sehingga kewajiban untuk melaksanakan rotasi audit dapat dihindari.

Seperti yang telah diatur dalam undang-undang di Indonesia, menteri keuangan telah mengambil langkah tegas dalam meregulasi pergantian auditor jika auditor telah mengaudit satu klien selama lima tahun berturut-turut sedangkan *partner* harus berganti setelah tiga tahun. Dalam PMK No 17 tahun 2008 pemerintah kemudian mengubah aturan menjadi enam tahun dan membolehkan pergantian kembali setelah satu tahun buku diaudit oleh auditor lain (KMK no. 17/2008). Aturan ini tentunya akan membuka peluang lebar-lebar dimana akan muncul KAP-KAP kecil yang menjadi tempat penitipan klien dan juga akan meningkatkan peluang terjadinya praktik rotasi semu auditor.

Peraturan menteri keuangan di tahun 2008 juga sesungguhnya membuka peluang klien untuk kembali kepada auditor lama mereka setelah menjalani pemisahan selama satu tahun. Sehingga yang menjadi pertanyaan adalah apakah di antara mereka memang benar-benar terjadi pergantian auditor pada satu tahun tersebut. Kemungkinan terbesar adalah bisa saja klien hanya dititipkan kepada auditor lain sebelum kemudian dikembalikan oleh auditor pengganti tersebut pada tahun berikutnya. Dengan demikian tujuan mulia dari rotasi auditor kemungkinan tidak dapat dicapai secara optimal.

Satu lagi praktik yang diungkapkan oleh informan dalam riset ini adalah adanya tukar menukar klien dengan pertimbangan ekonomi “bagi-bagi rezeki” dan supaya tetap dapat menjaga independensi, etika, dan tetap taat pada aturan yang berlaku. Ibu AI menjelaskan bahwa:

“Kalo aku, Pak DPA dan *partner* lainnya *sih* lebih suka bagi-bagi *rizki* Jadi kalo sudah 5 tahun kita *kasi* ke KAP Pak AC ... begitu pula sebaliknya. Jadi kita sering *tukeran* klien gitu. Biar independensi tetep bagus, etika tetap terjaga dan tidak melanggar peraturan.”

Strategi “bagi-bagi *rizqi*” seperti yang diungkapkan oleh Ibu AI memiliki beragam motif yang secara substantif merupakan upaya atau siasat untuk mempertahankan pendapatan dari klien, dan pada saat yang

sama dapat memenuhi aturan rotasi audit yang berlaku. Kelenturan sikap auditor terhadap klien yang dapat berwujud pada pemberian toleransi atas tindakan klien yang keliru (eg. penyimpangan pelaporan keuangan) dapat berakibat pada sikap yang serupa atau bahkan lebih buruk pada masa selanjutnya (Moore *et al.* 2006). Persoalan tersebut tentu akan semakin rumit manakala tenur auditor sangat panjang, karena eskalasi komitmen dapat saja terjadi dengan harapan adanya kompensasi-kompensasi lain pada masa selanjutnya (Giri 2010). Ketergantungan ekonomis auditor terhadap klien tampaknya telah menjadi pemicu adanya praktik rotasi audit semu. Kesadaran akan adanya misi mulia dari regulasi rotasi audit tertutupi oleh pertimbangan pragmatis materialistis.

Ibu AI lebih jauh mengungkapkan bahwa praktik rotasi audit semu melalui pinjam bendera dan lainnya sangat tergantung dari pimpinan KAP. Ibu AI menyatakan bahwa:

“... itu tergantung *partnernya* *sih* ... *partner* [KAP] DB ini bisa *dibiling* orang baik, terutama Pak AD yang sangat taat aturan. Banyak *koq* KAP lain terutama [di] “Kota S” yang suka *pinjem* bendera... kami menjaga integritas. KAP kami dibangun atas dasar kekeluargaan, *partner* itu seperti bapak kita, jadi kalo bapak kita *ga ngasi* ijin kita langgar aturan ya pasti *ga* berani *dong*...”

Ibu AI secara tegas dan jelas mengungkapkan peran sentral *partner* dalam menjaga integritas KAP dari praktik-praktik yang menyimpang dari aturan yang pada gilirannya menjadi suri tauladan staf yang berada pada level bawah. *Partner* memang merupakan penanggungjawab di KAP, sehingga wajar manakala *partner* menjadi *role model* di KAP. Walaupun demikian, fenomena ini tentu menarik untuk dikaji lebih jauh pada masa selanjutnya dengan fokus pada aspek kepemimpinan KAP.

Rotasi audit: “reinkarnasi” KAP.

Usaha untuk mensiasati regulasi rotasi audit tidak hanya sebatas yang telah dijelaskan diatas. Puncak pensiasatan regulasi rotasi audit adalah melalui pembubaran KAP, dan disusul dengan pembentukan KAP melalui perikatan baru dimana *partner* baru dimasukkan namun dengan mempertahankan

partner lama secara dominan. Praktik demikian dapat ditemukan pada KAP-KAP besar. Sinyalemen demikian disampaikan oleh Ibu AI:

“... *kalo* “KAP besar” malah lebih ekstrim lagi *tuh*. Tiap 5 tahun mereka ubah nama *firm*-nya *lho*. Misal ... dulu *kan* KAP-nya *pake* nama “HSA”, *nah* setelah 5 tahun ganti *tuh* jadi “HSAJ”. Itu istilahnya bukan pinjem bendera, *tapi firm*-nya dibubarkan dan bentuk *firm* yang baru. Mereka ganti nama *firm* intinya. Begitu ... cara mereka.”

Setiap periode lima tahun, KAP tertentu akan membubarkan diri dan kemudian membentuk KAP dengan wajah baru namun dengan *partner* dominan tetap yang lama. Melalui praktik tersebut, klien lama yang sudah saatnya berpindah ke KAP baru di dalam rangka memenuhi regulasi rotasi audit, tidak perlu lagi mencari KAP yang benar-benar baru oleh karena tanpa melakukan perpindahan sudah secara otomatis berada dalam payung KAP wajah baru. Di satu sisi KAP lama dengan wajah baru tetap dapat mempertahankan klien lama sekaligus dapat memenuhi regulasi rotasi audit. Klien juga diuntungkan karena tidak perlu repot mencari auditor baru. Strategi ini dimaknai sebagai bentuk rotasi audit semu melalui “reinkarnasi”⁴ KAP. “KAP lama” menjelma kembali menjadi “KAP baru”. Melalui “reinkarnasi” KAP maka praktik substantif rotasi audit dapat dihindari, karena klien tidak harus berpindah KAP. Klien lama tetap dapat dipertahankan berada dalam KAP yang “sama” yang sudah berubah wajah atau berganti nama berbeda namun secara substantif tetaplah KAP yang lama. Dalam proses ini, regulasi rotasi audit terpenuhi karena telah dilakukan rotasi dari “KAP lama” pada “KAP baru”, walaupun secara substantif tidak dapat dinyatakan bahwa rotasi audit telah dilaksanakan. Lagi-lagi asas fundamental *substance over form* juga diniscayakan dalam praktik seperti ini. Praktik perubahan entitas ini disinyalir sering dilakukan sebagaimana dinyatakan oleh informan lain, Bapak BH:

“Dalam praktiknya KAP itu sering berubah nama ... karena *kan* dia

entitas, bentuk entitas baru, ya banyak disiasati begitu. Bahkan KAP besar pun itu melakukan praktik seperti itu ...misalnya “KAP DCG” ganti nama menjadi “KAP DGCF” ...”

“Kalo di [KAP] DB... kalaupun kita harus berubah [nama] bukan karena itu [bukan karena menghindari rotasi audit], kebetulan ada satu *patner* yang harus keluar dan kebetulan namanya tercantum sehingga nama KAP harus berubah.”

Rasionalisasi perubahan nama KAP memang dapat beragam. Sebagai entitas yang dibentuk berdasar perikatan antar *partner*, maka keluar atau masuknya *partner* baru secara otomatis dapat membubarkan perikatan. Walaupun demikian motif untuk menyiasati regulasi rotasi audit melalui pola “reinkarnasi” KAP juga mengemuka. Walaupun KAP besar diidentikkan dengan KAP yang memiliki kualitas dan reputasi tinggi, dan dengan sumber daya yang dimiliki dipandang mampu menghasilkan kualitas audit yang tinggi, namun fenomena yang diungkapkan diatas mengindikasikan bahwa besar dan kecilnya KAP bukanlah jaminan ketaatan dalam menyikapi regulasi rotasi audit.

Ketergantungan ekonomis menjadi salah satu pemicu sikap dan tindakan dari KAP. Fenomena demikian tidak dapat dilepaskan dari nilai-nilai kapitalistik yang tumbuh berkembang dan mendominasi dalam beragam aspek kehidupan (Subiyantoro dan Triyuwono 2004:230). Lebih-lebih manakala persepsi akan hakikat diri cenderung kepada pandangan bahwa diri manusia sebagai *homoeconomicus* semata. Persepsi demikian dapat berdampak pada kecenderungan tindakan yang senantiasa didasarkan pada pertimbangan ekonomi semata (Subiyantoro dan Triyuwono 2004:205) dan meniscayakan keluhuran budi manusia sebagai makhluk yang diciptakan Tuhan untuk memakmurkan alam semesta.

Beragam praktik penyiasatan yang dilakukan KAP sebagai respon atas regulasi rotasi audit dapat terjadi karena auditor

4 “Reinkarnasi” dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI-kbbi.web.id) diartikan sebagai “penjel-

maan (penitisan) kembali makhluk yang sudah mati”.

maupun klien sudah terhegemoni oleh persepsi tentang manusia sebagai *homo-economicus*. Ukuran-ukuran keuntungan ekonomi menjadi panglima di atas aspek-aspek moral dan etika. Jika hal demikian terus terjadi, maka dalam jangka panjang bukan tidak mungkin auditor akan “berreinkarnasi” menjadi seperti Erisychthon dalam mitologi Yunani⁵.

SIMPULAN

Secara umum pemahaman dan kesadaran akan makna rotasi audit telah dapat diungkapkan dalam penelitian ini. Tujuan mulia rotasi audit dipahami dan disadari dengan seksama antara lain untuk menjaga independensi auditor, menjaga dan meningkatkan kualitas audit, serta *sharing knowledge* antar auditor dan “bagi-bagi rezeki” sesama auditor dan KAP. Walaupun demikian ditemukan pula fenomena yang mengindikasikan adanya “kegamangan” auditor dalam merespon secara substantif regulasi rotasi audit. Kegamangan ini ditimbulkan oleh adanya ketergantungan ekonomis auditor terhadap klien. Di satu sisi, auditor berupaya mempertahankan klien yang dimiliki dan pada sisi lain tidak ada satupun auditor yang ingin melanggar regulasi rotasi audit yang berlaku. Kegamangan ini lebih lanjut diindikasikan dengan dipraktikkannya beragam strategi penyiasatan agar kedua aspek tersebut dapat dicapai semuanya. Penyiasatan mana diwujudkan dalam praktik yang diungkapkan sebagai praktik-praktik “kamufase” rotasi audit (*caumouflage audit rotation*). Praktik-praktik ini meliputi rotasi audit semu (*pseudo audit rotation*) (misalnya pinjam-meminjam bendera, tukar menukar klien, dan rotasi audit sementara), sampai pada praktik “reinkarnasi” KAP (*reincarnation of public accounting firm*).

Secara teoritis, studi ini berkontribusi pada ditemukannya indikasi adanya praktik kamufase dalam rotasi audit (*caumouflage audit rotation*), yang meliputi rotasi audit semu dan praktik reinkarnasi KAP. Lebih jauh temuan ini dapat menjadi bahan dasar dalam pengembangan konsep dan atau teori tentang pencegahan praktik kamufase rotasi audit. Pada tataran praktis dan atau

kebijakan, temuan studi ini dapat dijadikan input dalam perumusan kembali regulasi rotasi audit, dan peningkatan *awareness* auditor dan klien akan praktik etika bisnis dan profesipar *excellence*. Regulasi rotasi audit perlu dirumuskan dengan lebih seksama bukan saja mempertimbangkan cita-cita mulia dari rotasi audit itu sendiri, namun juga sekaligus perlu mempertimbangkan sisi lain kepentingan auditor dan klien KAP. Regulasi rotasi audit perlu dirumuskan pada konteksnya, dalam hal ini konteks keindonesiaan, di mana regulasi itu akan diberlakukan, yang dapat saja berbeda dengan regulasi rotasi audit versi *Sarbanes-Oxley Act* yang diterapkan di Amerika Serikat atau regulasi rotasi audit di berbagai negara lain. Konteks dalam arti luas (misalnya kultur, lingkungan sosial dan bisnis, dll) perlu mendapatkan perhatian seksama, oleh karena dapat mewarnai atau diwarnai oleh praktik-praktik seperti praktik rotasi audit. Lebih-lebih dalam studi ini diungkapkan bahwa strategi pensiasatan atas regulasi rotasi audit dilakukan melalui kerjasama sesama KAP maupun antar KAP dengan klien, dan kerjasama segitiga KAP-KAP-klien. Akhirnya, perluasan kajian dapat dilakukan lebih lanjut dengan cakupan informan yang lebih luas untuk memperoleh gambaran yang lebih sempurna tentang makna maupun kesadaran berbagai pihak terkait dengan regulasi rotasi audit. Kajian lebih lanjut juga dapat dilakukan dengan pendekatan riset yang berbeda untuk dapat menemukan tata regulasi rotasi audit yang lebih membumi dan membangun konsep pencegahan atas potensi terjadinya “kamufase” rotasi audit.

DAFTAR RUJUKAN

- American Accounting Association, the Committee on Basic Auditing Concepts (AAA). 1973. *Studies in Accounting Research #6: A Statement of Basic Auditing Concepts*. Sarasota, AAA. USA.
- Adian, D.G. 2010. *Pengantar Fenomenologi*. Koekoesan. Depok.
- Anonim. 2009. Inilah Daftar 20 Kebangkrutan Terbesar di AS. Kompas 2 November
- Badan Pengawas Pasar Modal (BAPEPAM). 2003-2007. *Siaran Pers Badan Pengawas Pasar Modal*. Jakarta.
- BDO Seidman LLP. 2003. *Comment Letter on the SEC's Proposed Rules on Auditor Independence*. (File No. S7-49-02). BDO Seidman. New York.

5 Kisah perilaku serakah Erisychthon dalam mitologi Yunani dapat ditemukan dalam tulisan Zohar dan Marshall (2004)

- Bertens, K. 1990. *Filsafat Barat Abad XX Inggris Jerman*. PT Gramedia. Jakarta.
- Cameran, M., A. Prencipe, dan M. Tombretta. 2008. *Earnings management, audit tenure and auditor rotation changes: does mandatory auditor rotation improve audit quality?*. Diunduh pada 8 Agustus 2014 <<http://www.fdewb.unimaas.nl/>>
- Carcello, J.V., dan A.L. Nagy. 2004. “Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol 23, No. 2, hlm 55–69.
- Carey, P. dan R. Simnett. 2006. “Audit Partner Tenure and Audit Quality”. *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 3, hlm 653–676.
- Chen, C., C. Lin, dan Y. Lin. 2008. “Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality?”. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 25, No. 2, hlm 415–445.
- Chi, W., dan H. Huang. 2005. “Discretionary Accruals, Audit-Firm Tenure, and Audit-Partner Tenure: Empirical Evidence from Taiwan”. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, Vol. 1, No. 1, hlm 65–92.
- Chua, W.F., 1986. “Radical Development in Accounting Thought”. *The Accounting Review*, Vol. LXI, No. 4, hlm 601–632.
- Creswell, J. W. 2007. *Qualitative Inquiry and Research Design*. Second Edition. Sage Publication. USA.
- DeAngelo, L.E. 1981. “Auditor Independence, ‘Low Balling’, and Disclosure Regulation”. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 2, hlm 113–127.
- DeFond, M.L. dan J. Jiambalvo. 1994. “Debt Covenant Violation and Manipulation of Accruals”. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 17, No. 1–2, hlm 145–176.
- Denzin, N.K. dan Y.S. Lincoln. 1994. *Handbook of Qualitative Research*. Sage Publication. California.
- Denzin, N.K. 1989. *Interpretive Interactionism*. Sage Publication. London.
- Gates, S.K., D.J. Lowe, dan P.M.J. Reckers. 2007. “Restoring Public Confidence in Capital Markets through Auditor Rotation”. *Management Auditing Journal*, Vol. 22, No. 1, hlm 5–17.
- Geiger, M.A., dan K. Raghunandan. 2002. “Auditor Tenure and Audit Reporting Failures”. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 21, No. 1, hlm 67–77.
- Giri, E. 2010. “Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Reputasi KAP Terhadap Kualitas Audit: Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesia”. Prosiding. *Simposium Nasional Akuntansi X*.
- Husserl, E. 2010. *The Idea of Phenomenology: A Translation of Die Idee der Phinomenologie Husserliana II* (terjemah dan pengantar oleh Lee Hardy). Kluwer Academic Publishers. Netherland.
- Indarto. 2007. “Rancangan Undang-undang Profesi Akuntan Publik”. *Economics, Business and Accounting Review*, Vol. 2, No. 2, hlm 24–38.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2003. *Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting*. IFAC. USA.
- Irianto, G. 2003. “Skandal Korporasi dan Akuntan” *Lintasan Ekonomi*, Vol. XX, No. 2, hlm 104-114.
- Kaplan, R.L. 2004. “The Mother of All Conflicts: Auditors and Their Clients”. *Illinois Public Law and Legal Theory Research Papers Series*. Research Paper No. 04-13.
- Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal (BAPEPAM) No. 20/PM/2002 tentang Independensi Akuntan yang Memberikan Jasa Audit di Pasar Modal (Peraturan No. VIII.A.2).
- Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (BAPEPAM-LK) No. 310/BL/2008 tentang Independensi Akuntan yang Memberikan Jasa di Pasar Modal (Peraturan No. VIII.A.2).
- Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik.
- Krishnan, J. dan P.C. Schauer. 2000. “The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, No. 2, hlm 9–25.
- Maradona, A.G. 2009. *Tenur Auditor Dan Kualitas Audit: Suatu Pembuktian Bagi Kewajiban Rotasi Auditor Di Indonesia. Tesis Tidak Dipublikasikan*. Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya
- Mayangsari, S. 2006. *Audit Firms Tenure and Investor’s Perception of Audit Quality*. *Simposium Nasional Akuntansi IX*.
- Mayangsari, S. 2007. “The Auditor Tenure and the Quality of Earnings: Is Mandatory Auditor Rotation Useful?”. *Simposium Nasional Akuntansi X*.

- Moustakas, E. 1994. *Phenomenological Research Methods*. Sage. Thousand Oaks. CA.
- Myers, J.N., L.A. Myers, dan T.C. Omer. 2003. "Exploring the Term of the Audit-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation". *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 3, hlm 779-799.
- Neuman, L.W. 2006. *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*. Pearson Education Inc. America.
- Novianti, N, G. Irianto, dan Sutrisno. 2012. "Tenur KAP, Tenur *Partner* Audit, Auditor Spesialisasi Industri, dan Kualitas Audit". *Simposium Nasional Akuntansi XV*.
- Peraturan Bank Indonesia Nomor 3/22/PBI/2001 tentang Transparansi Kondisi Keuangan Bank.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik.
- Rapar, J.H. 1996. *Pengantar Filsafat*. Kanisius. Yogyakarta.
- Subiyantoro, E.B dan I. Triyuwono. 2004. *Laba Humanis. Tafsir Sosial atas Konsep Laba dengan Pendekatan Hermeneutika*. PPBEI Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya. Malang.
- The Congress of United States of America. 2002. *Sarbanes-Oxley Act*.
- Tim Kajian Akademik RUU Akuntan Publik, Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. 2007. Usulan Penyempurnaan Pasal-pasal RUU Akuntan Publik.
- Triyuwono, I. 2000. *Organisasi dan Akuntansi Syariah*. LKiS. Yogyakarta.
- Triyuwono, I. 2006. *Perspektif, Metodologi, dan Teori Akuntansi Syariah*. PT. Raja Grafindo Persada. Jakarta.
- Undang-Undang Akuntan Publik Nomor 5 tahun 2011
- van Manen, M. 1990. *Researching lived experience: human science for an actionsensitive pedagogy*. State University of New York Press. Albany.
- Watkins, A.L., W. Hillison, dan S.E. Morecroft. 2004. "Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence". *Journal of Accounting Literature*, Vol. 2, hlm 153-193.
- Wibowo, A. 2008. "Sisi Baik Kewajiban Rotasi KAP (KAP): Pembuktian di Indonesia". *The 2nd Accounting Conference, 1st Doctoral Colloquium and Accounting Workshop*, Universitas Indonesia, Depok.
- Wulandari, P.P. 2012. "Mengungkap Makna Pemain Sepakbola Sebagai Aset Klub: Studi Fenomenologi pada PT. Arema Indonesia". *Tesis Tidak Dipublikasikan*. Program Pascasarjana, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya.
- Zohar, D. dan I. Marshal, 2004. *Spiritual Capital: Wealth We Can Live by Using Our Rational, Emotional, and Spiritual Intelligence to Transform Ourseleves and Corporate Culture* (terjemah: *Spiritual Capital: Memberdayakan SQ di Dunia Bisnis*). Mizan. Bandung.