

Siklus Hidup Partner Audit Dan Kualitas Audit, Apakah Gender Dan Beban Kerja Ikut Berperan

Inna Rahmania Anindita ¹⁾

¹ Universitas Padjadjaran

Email: ¹⁾ rahmanaiinna@gmail.com

ARTICLE HISTORY

Received [20 Juni 2026]

Revised [25 Juli 2026]

Accepted [29 Juli 2026]

KEYWORDS

Audit Partner Life Cycle, Audit Quality, Gender, Workload.

This is an open access article under the [CC-BY-SA](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/) license



ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis pengaruh siklus hidup partner audit terhadap kualitas audit dengan mempertimbangkan peran gender dan beban kerja partner audit sebagai variabel moderasi. Penelitian menggunakan data perusahaan sektor industri dan energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2018–2025 dengan total 648 observasi. Analisis dilakukan menggunakan regresi data panel. Siklus hidup partner audit didalam penelitian ini dibagi menjadi tiga fase yaitu fase entry, fase adjustment dan fase recursion. Hasil penelitian menunjukkan bahwa fase entry menurunkan kualitas audit sedangkan fase adjustment akan meningkatkan kualitas audit dan fase recursion tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil pengujian moderasi menunjukan bahwa partner audit perempuan terbukti memperkuat kualitas audit pada fase penyesuaian, sedangkan beban kerja yang tinggi dari partner audit akan menurunkan kualitas audit. Hasil temuan ini menunjukkan pentingnya pengelolaan rotasi partner audit dan distribusi beban kerja untuk menjaga kualitas audit.

ABSTRACT

This paper examines the effect of the audit partner life cycle on audit quality by considering the moderating roles of audit partner gender and workload. This paper uses data from industrial and energy sector companies listed on the Indonesia Stock Exchange during 2018–2025, with total 648 observations. Panel data regression is employed for analysis. In this study, audit partner life cycle divided into three phases, the entry phase, adjustment phase and the recursion phase. The results indicate that the entry phase reduces audit quality, while the adjustment phase improves audit quality. The recursion phase has no significant effect on audit quality. Furthermore, female audit partners strengthen audit quality during the adjustment phase, whereas high audit partner workload tends to reduce audit quality. These findings highlight the importance of managing audit partner rotation and workload management to maintain audit quality.

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan salah satu media untuk mendapatkan informasi yang dapat digunakan oleh investor, kreditor, regulator, dan berbagai pemangku kepentingan lainnya dalam proses pengambilan keputusan. Untuk mendapatkan informasi yang andal dari laporan keuangan diperlukan penilaian dari pihak eksternal. Audit yang dilakukan oleh pihak eksternal adalah salah satu pilar penting dalam tata kelola perusahaan dan mempunyai peran yang penting dalam menjaga kredibilitas laporan keuangan. Dengan melakukan aktivitas audit entitas dapat menjaga transparansi dan akuntabilitas laporan keuangan. Dalam tata kelola perusahaan, audit eksternal berperan sebagai *gatekeeper* terakhir yang memastikan laporan keuangan telah melalui proses pemeriksaan independent sebelum diterbitkan kepada public. Peran ini menjadikan auditor eksternal sebagai pihak yang memiliki tanggung jawab dan etika professional terakhir dalam menjaga kredibilitas informasi keuangan. Peran ini dipegang oleh partner audit sebagai penanggung jawab utama dalam penugasan audit karena partner audit merupakan pihak yang mengambil keputusan akhir dan menandatangani laporan audit. Oleh karena itu kualitas audit yang dihasilkan sangat bergantung pada keputusan professional yang diambil oleh partner audit.

Kualitas audit mengacu pada kemampuan auditor untuk mendeteksi dan melaporkan salah saji material. Dalam hal ini, peran tersebut dalam penugasan audit berada pada partner audit sebagai pengambil keputusan akhir, sehingga kualitas audit sangat dipengaruhi oleh kompetensi dan independensi yang dimiliki oleh partner audit tetapi dalam praktiknya kedua aspek tersebut tidak berjalan dengan baik dan dapat dipengaruhi oleh faktor lain seperti karakteristik individu partner audit atau tekanan pada lingkungan pekerjaan. Salah satu pendekatan yang relevan adalah siklus hidup partner audit yang menggambarkan dinamika antara pengalaman, kompetensi dan independensi seiring dengan waktu perikatan.

Berbagai kasus yang terjadi menunjukan bahwa fungsi audit belum berjalan secara optimal. Kasus seperti PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk tahun 2018 dan Wirecard AG tahun 2020 dapat menjadi contoh bahwa laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen sekalipun masih berpotensi mengandung informasi yang menyesatkan bagi para pemangku kepentingan. Kasus PT Garuda Indonesia tahun 2018 berawal dari praktik pengakuan pendapatan lebih awal (*early revenue recognition*)

atas kerja sama dengan perusahaan Mahata Aero Teknologi. Hasil audit atas laporan keuangan tersebut memperoleh opini wajar tanpa modifikasi dari KAP BDO Indonesia, yang pada saat itu merupakan tahun pertama keterlibatan BDO sebagai auditor eksternal PT Garuda Indonesia. Kasus Wirecard AG pada tahun 2020 di Jerman menunjukkan hal yang berlawanan. Wirecard merupakan perusahaan teknologi finansial (fintech) yang pernah menjadi kebanggaan pasar modal Eropa sebelum akhirnya terungkap bahwa dana sebesar €1,9 miliar yang diklaim tersimpan di rekening escrow ternyata tidak pernah ada. Auditor eksternal Ernest & Young (EY), yang telah melakukan audit atas laporan keuangan Wirecard selama lebih dari 10 tahun serta memberikan opini wajar tanpa pengecualian, dinilai gagal mendeteksi manipulasi laporan keuangan tersebut.

Pentingnya menjaga kualitas audit dan independensi dari partner audit mendorong pemerintah Indonesia untuk menerapkan regulasi mengenai rotasi dari partner audit. Melalui PP No.20 Tahun 2015 tentang praktik akuntan publik dan POJK No 9 Tahun 2023. Regulasi ini diterapkan sebagai upaya menjaga objektivitas dan independensi auditor agar hubungan jangka panjang dengan klien tidak menurunkan kualitas audit yang dihasilkan. Tetapi hubungan yang berlangsung dalam jangka waktu tertentu tetap dapat mempengaruhi hubungan antara klien dan partner audit karena kedekatan dan keterikatan dengan klien. Kondisi ini menunjukkan bahwa lamanya hubungan audit menjadi isu yang penting dalam menentukan kualitas audit dan relevan untuk dikaji melalui perspektif siklus hidup partner audit

Perspektif audit partner life cycle menjelaskan bahwa hubungan antara partner audit dan klien berkembang melalui tiga fase utama, yaitu fase entry, fase adjustment, dan fase recursion. Pada fase awal (entry phase), auditor masih berada dalam tahap memahami karakteristik bisnis, sistem pengendalian internal, dan risiko klien sehingga pengetahuan spesifik mengenai klien (client specific knowledge) masih terbatas. Pada fase kedua (adjustment phase), auditor mulai memiliki pemahaman yang lebih baik terhadap kondisi klien sehingga proses audit dapat dilakukan dengan lebih efektif. Sementara itu, pada fase akhir (recursion phase), hubungan yang terlalu lama berpotensi menimbulkan familiarity threat yang dapat mengurangi independensi dan skeptisisme profesional auditor (Nwaeze, 2025)

Selain siklus hidup partner audit, karakteristik individu partner audit juga dapat memengaruhi kualitas audit. Salah satu faktor yang banyak mendapat perhatian adalah gender partner audit. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa auditor perempuan cenderung lebih konservatif, lebih berhati-hati dalam menilai risiko, serta memiliki tingkat skeptisisme profesional yang lebih tinggi dibandingkan auditor laki-laki. Karakteristik tersebut berpotensi meningkatkan kualitas audit, khususnya ketika auditor mulai memiliki hubungan yang lebih dekat dengan klien. Di sisi lain, beban kerja (workload) partner audit juga menjadi faktor yang perlu diperhatikan karena tingginya jumlah klien yang ditangani dapat mengurangi waktu, perhatian, dan kualitas supervisi yang diberikan dalam setiap penugasan audit

Penelitian terdahulu mengenai audit partner tenure dan kualitas audit telah banyak dilakukan, tetapi penelitian yang mengkaji hubungan tersebut menggunakan perspektif *audit partner life cycle* masih relatif terbatas, khususnya di Indonesia. Selain itu, penelitian mengenai peran gender dan beban kerja partner audit sebagai variabel moderasi pada setiap fase siklus hidup partner audit juga masih jarang ditemukan. Kondisi tersebut menunjukkan adanya kesenjangan penelitian yang perlu diisi untuk memperoleh pemahaman yang lebih komprehensif mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kualitas audit. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh siklus hidup partner audit terhadap kualitas audit pada perusahaan sektor industri dan energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2018–2025. Selain itu, penelitian ini juga menguji peran gender partner audit dan beban kerja partner audit sebagai variabel moderasi dalam hubungan antara siklus hidup partner audit dan kualitas audit. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan kontribusi dan masukan bagi Kantor Akuntan Publik, regulator dan perusahaan dalam upaya meningkatkan kualitas audit.

LANDASAN TEORI

Kewajiban rotasi partner audit yang sudah tertuang dalam peraturan PP No 20 Tahun 2015 tentang praktik akuntan publik dan POJK No 9 Tahun 2023 memunculkan pertanyaan berapa lama periode optimal untuk partner audit menghasilkan audit yang mempunyai kualitas tinggi sebelum dilakukan pergantian partner audit. Tujuan utama rotasi partner audit adalah meningkatkan kualitas audit dengan menjaga independensi auditor dan menghadirkan perspektif baru dalam penugasan audit.



Teori Agensi (Agency Theory)

Teori agensi yang dikemukakan oleh Michael C. Jensen dan William H. Meckling menjelaskan adanya konflik kepentingan antara manajemen sebagai agen dan para pemangku kepentingan sebagai prinsipal. Manajemen memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan para pemangku kepentingan lainnya sehingga menimbulkan asimetri informasi. Dalam keterkaitannya dengan teori keagenan, auditor berperan sebagai mekanisme pengawasan eksternal yang bertujuan untuk mengurangi asimetri informasi dan konflik kepentingan antara manajemen dan para pemangku kepentingan. Auditor independen berfungsi sebagai mekanisme pengawasan terakhir (*gatekeeper*) untuk mengurangi konflik tersebut dengan memberikan keyakinan atas kewajaran laporan keuangan. Oleh karena itu, kualitas audit menjadi faktor penting dalam meminimalkan masalah keagenan

Siklus Hidup Partner Audit Dan Kualitas Audit

Dalam teori mengenai perilaku organisasi, dijelaskan bahwa pada tahap awal bekerja, suatu kelompok biasanya memiliki semangat dan komitmen yang tinggi terhadap tugasnya tetapi seiring berjalannya waktu kelompok tersebut terbiasa dengan rutinitas dan menjadi kurang responsif terhadap perubahan lingkungan (Katz, 1978). Dalam menjalankan suatu proyek yang dijalankan, kelompok akan berusaha membentuk pola pengambilan keputusan yang stabil, semakin lama mereka mengembangkan kebiasaan dan cara kerja tertentu yang lebih mengikuti pola lama dibandingkan berusaha untuk membentuk pola baru dalam pengambilan keputusan yang lebih stabil, semakin lama mereka mengembangkan kebiasaan dan cara kerja tertentu yang lebih mengikuti norma kelompok daripada menyesuaikan diri dengan tantangan baru (Katz, 1982). Anggota kelompok juga cenderung mempertahankan pola kerja yang sama untuk saling mendukung dan membenarkan keputusan yang telah diambil bersama.

Dalam penelitian yang lebih formal pada tingkat eksekutif, menurut (Hambrick & Fukutomi, 1991) menemukan bahwa masa jabatan seseorang dalam suatu posisi memiliki beberapa fase dan disetiap fase menghasilkan pola perilaku dan kinerja yang berbeda. Mereka membagi siklus hidup tersebut menjadi lima tahapan yaitu respons terhadap tugas, eksperimen, pemilihan pola kerja utama, penyesuaian dan disfungsi. Untuk mempermudah analisis, lima tahap ini kemudian dikelompokkan menjadi tiga fase utama yaitu fase awal, fase penyesuaian dan fase akhir. Jika konsep ini diterapkan pada konteks audit, maka para partner audit di kantor akuntan publik dilihat sebagai sebuah kelompok yang memiliki pola perilaku yang serupa. Teori siklus hidup menyatakan bahwa dalam kelompok mempunyai tugas yang jelas, seperti partner-partner audit di KAP, interaksi antar partner akan membentuk pola kerja tertentu. Semakin lama para partner tersebut akan mengikuti norma dan cara kerja yang sudah menjadi kebiasaan dalam KAP tersebut.

Menurut penelitian dari (Papadakis & Bourantas, 1998), semakin lama seseorang bekerja dalam suatu organisasi maka mereka akan semakin terbiasa dengan cara berpikir dan bertindak di organisasi tersebut. Hal ini menyebabkan terbentuknya pemahaman yang sama antar anggota, penggunaan istilah yang seragam dan kecenderungan menggunakan cara pengambilan keputusan yang sudah pernah berhasil sebelumnya. Selain itu, kelompok tersebut berusaha membuat pekerjaan menjadi lebih stabil dengan membentuk rutinitas, mengurangi ketergantungan pada pihak luar dan menyesuaikan anggota baru untuk mengikuti norma atau kebiasaan yang sudah ada.

Dalam audit, hal ini akan menunjukkan bahwa cara kerja partner audit akan lebih mengikuti prosedur dan praktik yang sudah ditetapkan oleh kantor akuntan publik. Oleh karena itu setiap fase dalam siklus hidup partner audit dapat mempengaruhi bagaimana mereka menjaga independensi, kedekatan dengan klien, dan menjalankan proses audit untuk mendapatkan kualitas audit yang tinggi. Penelitian mengenai siklus hidup partner audit berkaitan erat dengan literatur audit partner tenure, rotasi partner audit, client specific knowledge dan familiarity threat. Literatur-literatur tersebut menunjukkan bahwa lamanya hubungan antara partner audit dan klien dapat menghasilkan dua konsekuensi yang berbeda, konsekuensi yang pertama tenure yang lebih Panjang dapat meningkatkan pemahaman partner audit terhadap bisnis klien, system pengendalian internal, Risiko audit yang dihadapi dan kebijakan akuntansi yang digunakan oleh klien. Pemahaman mendalam terhadap klien akan meningkatkan efektivitas partner audit dalam mendeteksi salah saji material dan menilai kewajaran transaksi dan kebijakan akuntansi yang digunakan. Konsekuensi yang kedua adalah hubungan yang terlalu Panjang dapat menimbulkan kedekatan antara partner audit dan klien sehingga dapat menurunkan independensi dan skeptisisme profesional.

Penelitian dari (Nwaeze, 2025) mengadopsi konsep ini dan mengidentifikasi bahwa hubungan antara partner audit dan klien mengalami tiga tahapan utama yaitu *entry phase*, *adjustment phase*, dan *recursion phase*. Pada fase awal (*entry phase* – 4 tahun pertama masa perikatan), Di fase kedua (*adjustment phase* – 5 sampai 9 tahun masa perikatan), dan difase terakhir (*recursion phase* – lebih dari 9 tahun masa perikatan). Fase masuk (*entry phase*) adalah periode dimana individu yang baru

bergabung menghadapi tekanan untuk menunjukkan komitmen yang kuat terhadap tugas yang menjadi tanggung jawab mereka. Pada tahap ini, fokus utama adalah membangun rekam jejak yang baik sesuai tugas utama yang diberikan. Dalam konteks audit, komitmen utama adalah menjalankan aktivitas audit sesuai dengan *professional due care*, termasuk menjaga independensi dan kompetensi yang dimiliki. Selama periode ini, auditor akan berhati-hati terhadap tindakan yang dapat mengurangi kepercayaan publik terhadap hasil audit mereka. Pada fase ini partner audit diberikan tekanan untuk bersikap transparan dan menerapkan standar independensi yang lebih ketat.

Fase penyesuaian (*adjustment phase*) adalah fase kedua tahun ke 5 sampai dengan tahun ke 9. Menurut teori dari (Hambrick & Fukutomi, 1991), partner audit yang berhasil melewati fase awal (*entry phase*) akan mulai mengurangi komitmennya dan memasuki periode yang lebih bebas. Pada tahap ini pengawasan dari publik dan regulator terhadap hubungan partner audit dan klien sudah mulai berkurang. Partner audit kemudian mulai menyesuaikan pendekatan dalam pengambilan keputusan berdasarkan pengalaman yang diperoleh pada fase awal. Pada fase ini auditor sudah mengetahui tentang aktivitas bisnis klien sehingga cukup memodifikasi prosedur audit yang digunakan dan menekan biaya audit. Akibatnya proses audit menjadi lebih "terbiasa" dan dapat diprediksi. Pada fase ini juga hubungan antara partner audit dan klien cenderung lebih harmonis, dengan tingkat konflik yang lebih rendah diikuti dengan menurunnya tingkat independensi dibandingkan fase awal.

Fase pengulangan (Recursion) adalah fase terakhir pada tahapan siklus hidup auditor yaitu lebih dari 9 tahun masa penugasan. Pada fase ini, perhatian partner audit terhadap penugasan cenderung menurun. (Hambrick & Fukutomi, 1991) menjelaskan ketika seseorang sudah sangat menguasai pekerjaannya, rasa antusias dapat berubah menjadi kebosanan dan pekerjaan menjadi rutinitas berulang. Dalam proses audit yang dilakukan cenderung berdasarkan pola atau template yang sudah ada, sehingga kurang responsif terhadap perubahan kondisi atau karakteristik klien dan partner audit akan menggunakan solusi lama untuk menghadapi masalah baru. Pada fase ini, kedekatan yang berlebihan dengan klien dapat menurunkan independensi dan kualitas audit dikarenakan sudah terlalu mengenal klien dan aktivitas bisnis klien maka penugasan audit akan menjadi melelahkan karena proses audit yang terus dilakukan secara berulang.

Penelitian terdahulu seperti penelitian dari DeAngelo (1981) yang mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan untuk menemukan dan melaporkan salah saji material. Definisi ini menekankan pada dua komponen utama dalam kualitas audit yaitu kompetensi dan independensi dari seorang partner audit. Dalam siklus hidup partner audit, kompetensi dapat meningkat seiring bertambahnya pemahaman partner terhadap klien sedangkan independensi dapat menurun apabila hubungan partner audit dan klien berlangsung terlalu lama. Oleh karena itu, hubungan antara masa perikatan partner audit dan kualitas audit tidak selalu bersifat linear. Penelitian Carey dan Simnett (2006), menunjukan masa perikatan partner audit yang Panjang dapat menurunkan kualitas audit. Penelitian ini dilakukan di Australia dan menemukan bahwa partner audit dengan tenure yang Panjang memiliki kemungkinan yang lebih rendah untuk menerbitkan going concern bagi Perusahaan yang mengalami tekanan keuangan. Hasil penelitian ini mendukung pandangan bahwa hubungan jangka Panjang antara partner audit dan klien dapat menimbulkan familiarity threat yang melemahkan independensi partner audit.

Berbeda dengan hasil penelitian tersebut. Penelitian dari Chen, Lin dan Lin (2008) meneliti hubungan antara audit partner tenure, audit firm tenure dan discretionary accruals (DA). Hasil penelitian ini menunjukan nilai absolut dari DA akan menurun seiring dengan bertambahnya partner tenure, yang artinya tenure yang lebih Panjang tidak selalu menurunkan kualitas audit, tetapi dapat meningkatkan kualitas audit melalui peningkatan pemahaman partner audit terhadap klien.

Penelitian selanjutnya adalah penelitian dari Chi, Huang, Liao dan Xie (2009) yang meneliti pengaruh mandatory audit partner rotation terhadap kualitas dan persepsi pasar di Taiwan. Dengan menggunakan DA sebagai proksi dari kualitas audit, penelitian ini tidak menemukan bukti bahwa rotasi partner audit tidak selalu menghasilkan kualitas audit yang lebih baik, karena pergantian partner dapat mengurangi akumulasi pengetahuan atau pemahaman partner audit terhadap klien.

Gender dan Beban Kerja Partner Audit

Teori sosialisasi peran gender menyatakan bahwa perempuan cenderung lebih patuh, bergantung, taat, penuh perhatian, menghargai, dan permisif dibandingkan laki-laki. Dengan demikian, secara stereotip, perempuan cenderung lebih responsif terhadap otoritas eksternal dan lebih mematuhi peraturan. Oleh karena itu, perempuan lebih mungkin untuk menaati aturan dan regulasi serta bertindak sesuai dengan harapan sosial (Beu et al., 2003). Auditor diwajibkan untuk mematuhi standar dari IAPI dalam memilih prosedur dan pengujian audit yang akan dilakukan. Hal ini menunjukkan bahwa agar audit dapat berjalan secara efektif, auditor harus memiliki kesediaan untuk mengikuti aturan. Dalam konteks penelitian ini, berdasarkan teori sosialisasi peran gender, perempuan diperkirakan melakukan audit secara lebih konservatif karena cenderung mengikuti standar audit dengan lebih ketat. Argumen ini



sejalan dengan pandangan pendukung keberagaman gender dalam konteks audit, yang menyatakan bahwa karakteristik perempuan seperti penghindaran risiko, kepatuhan, dan ketekunan merupakan atribut yang bermanfaat dalam proses audit (misalnya Huang dan Kisgen, 2013; Palvia et al., 2015). Penelitian sebelumnya juga menunjukkan bahwa perempuan dan laki-laki memiliki perbedaan signifikan dalam hal kemampuan memecahkan masalah, moralitas, preferensi risiko, ketekunan, konservatisme keuangan, dan etika (Bernardi dan Arnold, 1997; Charness dan Gneezy, 2012; 2009; Falk dan Hermle, 2018). Teori dan bukti empiris tersebut menunjukkan bahwa gender memiliki peran penting dalam menentukan hasil kerja individu. Dengan demikian, gender dari partner audit dapat berperan dalam menentukan kualitas pekerjaan EP selama proses audit. Penelitian lainnya terkait dengan partner audit perempuan adalah penelitian dari Ittonen et al. (2013), dengan menggunakan sampel perusahaan di Swedia dan Finlandia, menemukan bahwa kualitas pelaporan keuangan lebih tinggi pada perusahaan yang engagement partner utamanya adalah perempuan dibandingkan dengan perusahaan yang engagement partner utamanya adalah laki-laki.

Hipotesis kesibukan atau busyness hypothesis menjelaskan bahwa semakin banyak beban kerja atau tanggung jawab yang dimiliki seseorang maka semakin besar kemungkinan kualitas pekerjaannya menurun karena keterbatasan waktu, perhatian dan energi. Dalam penelitian audit terdahulu, hipotesis kesibukan sering digunakan untuk menjelaskan hubungan negatif antara workload partner audit dan kualitas audit, sebagai contoh ketika seorang partner audit menangani banyak klien sekaligus akan mengalami tekanan waktu terutama pada *peak season*. Kondisi ini dapat membuat proses audit menjadi kurang mendalam dan lebih bersifat formalitas sehingga kualitas audit menurun. Kebalikan dari hipotesis kesibukan terdapat pandangan lain yaitu *reputational perspective*. Menurut pandangan ini partner audit yang memiliki banyak klien akan lebih berpengalaman, lebih kompeten, dan memiliki reputasi yang baik sehingga dipercaya menangani banyak penugasan audit. Dalam pandangan ini, beban kerja yang tinggi tidak selalu menurunkan kualitas audi.

Pengaruh Siklus Hidup Partner Audit dan Kualitas Audit

Beberapa penelitian terdahulu berkaitan dengan rotasi audit terhadap kualitas audit menghasilkan hasil yang berbeda seperti penelitian dari (Lennox et al., 2014) yang menunjukan hasil rotasi partner audit dapat meningkatkan independensi auditor tetapi pada saat yang sama dapat menghilangkan pengetahuan dan pemahaman terhadap klien. Penelitian dari (Siregar et al., 2012), meneliti pengaruh rotasi partner audit terhadap kualitas audit di Indonesia. Hasil penelitian menunjukan bahwa efektivitas rotasi partner audit dapat dipengaruhi oleh praktik rotasi yang bersifat formalitas atau quasi rotasi. Hal ini mempunyai arti pergantian nama partner atau KAP tidak selalu menunjukan perubahan substantif dalam proses audit apabila hubungan ekonomi, afiliasi atau transfer pengetahuan tetap berlangsung. Hasil penelitian dari Aobdia, Lin dan Petacchi (2015) menunjukan bahwa identitas dan kualitas individual partner audit memiliki nilai informasi bagi pasar modal yang berarti kualitas audit tidak hanya ditentukan oleh reputasi dari KAP tetapi juga oleh karakteristik partner audit yang memimpin penugasan audit. Penelitian dari Wu (2014) dan Zerni (2012) juga menunjukan karakteristik partner audit termasuk pengalaman dan spesialisasi industri dapat mempengaruhi kualitas audit. Partner audit yang memiliki pengalaman atau spesialisai industry akan mampu melakukan penilaian Risiko yang lebih baik dikarenakan memiliki kemampuan yang lebih baik dalam memahami Risiko audit.

Beberapa penelitian lainnya seperti penelitian dari Laurion et al (2017) yang menunjukan bahwa rotasi partner audit berhubungan dengan kualitas audit yang tinggi, sementara itu penelitian dari (Litt, 2014) menunjukan hasil kualitas audit yang lebih rendah dan penelitian dari (Chi et al., 2009), (Kuang et al., 2020) dan (Gipper & Leuz, 2020) menunjukan hasil bahwa rotasi partner audit tidak berpengaruh pada kualitas audit. Hasil penelitian lainnya dari (Carey & Simnett, 2006) & (Nwaeze, 2025) menunjukan hasil masa perikatan yang panjang dari partner audit dapat berhubungan dengan penurunan kualitas laporan keuangan yang dihasilkan.

Beberapa penelitian terdahulu mengenai hubungan antara partner audit tenure dan kualitas audit menunjukan hasil yang beragam. Sebagian penelitian mendukung pandangan bahwa bertambahnya tenure dapat meningkatkan kualitas audit melalui pemahaman yang spesifik terhadap klien, sedangkan hasil penelitian lainnya menunjukan tenure yang terlalu Panjang dapat menurunkan kualitas audit karena family threat. Keberagaman hasil penelitian ini menunjukan pentingnya melihat hubungan partner audit dan klien melalui perspektif siklus hidup, yaitu entry phase, adjustment phase, dan recursion phase. Oleh karena itu penelitian ini mempunyai hipotesis:

H1a: Siklus hidup partner audit fase pertama akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit

H1b: Siklus hidup partner audit fase kedua akan berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

H1c: Siklus hidup partner audit fase ketiga akan berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

Pengaruh Gender, Siklus Hidup Partner Audit dan Kualitas Audit

Perbedaan gender dalam audit telah menjadi topik penelitian yang menarik dikarenakan adanya karakter psikologis dalam pengambilan keputusan yang akan mempengaruhi kualitas audit untuk gender laki-laki dan perempuan. Seperti penelitian dari (Kelly, 2025) menunjukkan partner audit perempuan menghasilkan laporan keuangan yang memiliki kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan partner audit laki-laki. Penelitian selanjutnya dari (Nekhili et al., 2022) menunjukkan bahwa auditor yang lebih menghindari risiko (dalam hal ini diwakili oleh perempuan) cenderung melakukan upaya lebih dalam merencanakan audit, termasuk dengan melakukan pengujian dan prosedur tambahan, yang pada akhirnya dapat mengurangi praktik manajemen laba. Terkait dengan perbedaan tingkat kepercayaan diri antar gender, (Croson & Gneezy, 2009) menunjukkan bahwa auditor perempuan memiliki tingkat *overconfidence* yang lebih rendah dibandingkan auditor laki-laki. Auditor yang terlalu percaya diri cenderung merasa mampu mengidentifikasi seluruh risiko dalam audit, sedangkan auditor dengan tingkat kepercayaan diri yang lebih rendah (perempuan) cenderung melakukan pengujian audit secara lebih menyeluruh, yang dapat meningkatkan kemungkinan mendeteksi kesalahan penyajian material dan manipulasi laporan keuangan.

Fenomena "*glass ceiling*" juga menjadi salah satu penjelasan atas perbedaan kualitas audit antara auditor perempuan dan laki-laki karena auditor perempuan cenderung menghadapi hambatan yang lebih besar untuk mencapai posisi puncak dalam karir profesi audit, mereka terdorong untuk menunjukkan kompetensi yang lebih tinggi guna mempertahankan posisi mereka di firma akuntansi. Kondisi ini memotivasi auditor perempuan untuk memberikan kualitas audit yang lebih baik. Dalam konteks rotasi partner audit, keterkaitan antara gender dan siklus hidup menjadi semakin relevan, rotasi partner audit pada dasarnya mengembalikan auditor ke fase awal (*entry phase*) untuk menjaga independensinya tetapi pemahaman tentang aktivitas bisnis klien masih terbatas. Dalam kondisi seperti ini keberadaan partner audit perempuan berpotensi memperkuat kualitas audit karena auditor perempuan akan melakukan prosedur audit lebih ketat dan berhati-hati. Untuk fase penyesuaian (*adjustment*) sampai fase akhir (*recussion*), Ketika hubungan dengan klien semakin dekat dan independensi berpotensi menurun, karakteristik konservatif dari partner audit perempuan dapat berperan sebagai mekanisme pengendalian untuk menahan penurunan kualitas audit.

Beberapa penelitian terdahulu menyetujui bahwa gender pada partner audit perempuan dapat memiliki kualitas pelaporan keuangan yang lebih baik selain itu integrasi antara kebijakan rotasi partner audit, dinamika siklus hidup dan gender menjadi penting untuk memahami bagaimana kualitas audit dapat dipertahankan secara konsisten di setiap fase perikatan audit. Oleh karena itu pada penelitian ini akan menguji apakah gender partner audit perempuan dapat memiliki kualitas audit yang tinggi. Dari penjelasan diatas, maka hipotesis yang dapat diajukan adalah:

- H2a: Partner audit perempuan akan memperkuat pengaruh siklus hidup auditor fase pertama terhadap kualitas audit
- H2b: Partner audit perempuan akan memperlemah pengaruh siklus hidup auditor fase kedua terhadap kualitas audit
- H2c: Partner audit perempuan akan memperlemah pengaruh siklus hidup auditor fase ketiga terhadap kualitas audit

Pengaruh Beban Kerja, Siklus Hidup Partner Audit dan Kualitas Audit

Beban kerja partner audit merupakan faktor penting yang mempengaruhi kualitas audit. Beban kerja dalam profesi audit terdiri dari aspek kuantitatif (jumlah jam kerja dan volume tugas) dan kualitatif (tingkat kesulitan dan tekanan mental). Partner audit menghadapi beban berupa tanggung jawab akhir atas kualitas laporan keuangan yang sudah diaudit, negosiasi dengan klien, dan manajemen risiko litigasi. Beban kerja berlebih yang dimiliki oleh satu individu akan berdampak negatif pada kualitas laporan keuangan yang dihasilkan dari aktivitas audit. Kelelahan audit (*audit fatigue*) mengurangi kemampuan kognitif partner audit dalam mendeteksi anomali dan salah saji material. Kedua, tekanan waktu yang ekstrim untuk mengejar deadline mempengaruhi untuk mengambil jalan pintas dalam pengambilan keputusan audit yang akan mempengaruhi kualitas laporan audit. Ketiga, stres dari pekerjaan yang berkepanjangan dapat mengikis skeptisisme profesional.

Beban kerja partner audit memiliki hubungan dengan siklus hidup partner audit, rotasi partner audit dan kualitas audit yang dihasilkan. Pada fase awal siklus hidup (*entry phase*), partner audit yang baru menangani klien biasanya menghadapi tekanan untuk memahami karakteristik bisnis klien sekaligus menjaga reputasi dan independensinya sehingga membutuhkan perhatian dan usaha audit yang lebih besar. Dalam kondisi tersebut, beban kerja yang tinggi berpotensi menurunkan efektivitas proses audit dikarenakan partner audit harus membagi perhatian terhadap banyak penugasan dalam waktu yang bersamaan. Seiring berjalannya waktu dan memasuki fase *adjustment* dan *recursion*, partner audit mulai memiliki pemahaman yang lebih baik terhadap klien sehingga proses audit menjadi lebih efisien tetapi hubungan yang terlalu lama dengan klien dapat menurunkan skeptisme profesional dan independensi auditor.

Penelitian mengenai beban kerja dari partner audit sudah dilakukan oleh beberapa peneliti sebelumnya yang menunjukkan partner audit yang memiliki beban kerja yang lebih tinggi akan menghasilkan kualitas audit yang lebih rendah. Hal ini mendukung penelitian terdahulu dari (Cheng et al., 2021) dan (Mnif & Cherif, 2022) yang menyatakan bahwa partner yang terlalu sibuk mungkin tidak dapat memberikan perhatian penuh pada setiap penugasan atau perikatan audit yang akan menyebabkan penurunan kualitas audit yang dihasilkan. Untuk beban kerja partner audit dapat memengaruhi efektivitas rotasi dan setiap fase dalam siklus hidup partner audit terhadap kualitas audit, baik melalui peningkatan kompetensi karena pengalaman maupun penurunan kualitas akibat keterbatasan perhatian dan kelelahan kerja. Oleh karena itu hipotesis yang dapat diajukan adalah

- H3a: Beban kerja dari seorang partner audit akan memperlemah pengaruh siklus hidup auditor fase pertama terhadap kualitas audit
- H3b: Beban kerja dari seorang partner audit akan memperkuat pengaruh siklus hidup auditor fase kedua terhadap kualitas audit
- H3c: Beban kerja dari seorang partner audit akan memperkuat pengaruh siklus hidup auditor fase ketiga terhadap kualitas audit

METODOLOGI PENELITIAN

Data dan Pemilihan Sampel

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh siklus hidup partner audit terhadap kualitas audit dan menguji peran gender dan beban kerja partner audit sebagai variabel moderasi. Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dan data sekunder yang diperoleh dari laporan keuangan tahunan dan laporan auditor independen. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan pada sektor industri dan energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (www.idx.co.id) selama periode 2018–2025. Pemilihan sampel dilakukan menggunakan metode *purposive sampling* berdasarkan beberapa kriteria, yaitu

1. Perusahaan yang terdaftar di BEI yang bergerak disektor industri dan energi dari tahun 2018-2025
2. Perusahaan yang telah menerbitkan laporan keuangan yang sudah diaudit dan ditanda tangani oleh partner audir
3. Perusahaan tidak pernah mengalami suspense perdagangan saham selama periode 2018-2025
4. Mencakup semua data yang dibutuhkan dalam perhitungan variabel-variabel pada penelitian ini.

Berdasarkan kriteria tersebut diperoleh sampel berjumlah 81 perusahaan dengan total 648 observasi perusahaan-tahun

Model Penelitian

Model penelitian 1 digunakan untuk menguji pengaruh siklus hidup partner audit terhadap kualitas audit. Model ini juga akan menguji hipotesis 1a, 1b dan 1c. Berikut model penelitian yang akan digunakan:

$$ABS_DAC_{it} = \beta_0 + \beta_1 D_ENTRY_{it} + \beta_2 D_ADJUSTMENT_{it} + \beta_3 D_RECURSION_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 PBV_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \beta_8 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

dimana:

D_ENTRY	: Fase pertama pada siklus hidup partner audit dimana jumlah tenure hubungan partner audit dengan klien masih kurang dari tiga tahun
D_ADJUSTMENT	: Fase kedua pada siklus hidup partner audit dimana jumlah tenure hubungan partner audit dengan klien berada pada range 3 sampai 5 tahun
D_RECURSION	: Fase kedua pada siklus hidup partner audit dimana jumlah tenure hubungan partner audit dengan klien berada pada range lebih dari lima tahun
LOSS	: Perusahaan yang mengalami kerugian
LEVERAGE	: Tingkat hutang yang dimiliki perusahaan
GROWTH	: Pertumbuhan perusahaan
CFO	: Arus kas operasi perusahaan
SIZE	: Ukuran perusahaan
ϵ_{it}	: Error

Model penelitian 2 ini digunakan untuk menguji apakah pengaruh gender dan beban kerja akan memperkuat atau memperlemah siklus hidup partner audit terhadap kualitas audit, model ini juga akan menguji hipotesis 2a, 2b, 2c, 3a, 3b, 3c. Berikut ini merupakan model penelitian yang akan digunakan:

$$ABS_DAC_{it} = \beta_0 + \beta_1 D_ENTRY_{it} + \beta_2 D_ADJUSTMENT_{it} + \beta_3 D_RECURSION_{it} + \beta_4 FEMALE_{it} + \beta_5 WORKLOAD_{it} + \beta_6 D_ENTRY_{it} * FEMALE_{it} + \beta_7 D_ENTRY_{it} * FEMALE_{it} + \beta_8 D_RECURSION_{it} * FEMALE_{it} + \beta_9 D_ENTRY_{it} * WORKLOAD_{it} + \beta_{10} D_ADJUSTMENT_{it} * WORKLOAD_{it} + \beta_{11} D_RECURSION_{it} * WORKLOAD_{it} + \beta_{12} LOSS_{it} + \beta_{13} LEV_{it} + \beta_{14} PBV_{it} + \beta_{15} CFO_{it} + \beta_{16} SIZE_{it} + \epsilon_{it}$$

dimana:

FEMALE	: Jumlah partner audit perempuan
WORKLOAD	: Jumlah klien yang ditangani oleh partner audit yang sama pada tahun yang sama

Operasional Variabel

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kualitas audit yang diprosikan menggunakan Absolute Discretionary Accruals (ABS_DAC). Dari penelitian sebelumnya, terdapat hubungan negatif antara ABS_DAC dan kualitas audit. Semakin tinggi nilai ABS_DAC menunjukkan kualitas audit yang semakin rendah, sedangkan semakin rendah nilai ABS_DAC menunjukkan kualitas audit yang semakin tinggi. Nilai ABS_DAC bisa diperoleh dari beberapa model yaitu model Jones (1991), Dechow et al (1995), Kaznik (1999) dan Kothari et al. (2005). Dalam penelitian ini, nilai ABS_DAC menggunakan model dari Kaznik (1999) karena berdasarkan penelitian dari Siregar dan Utama (2008), model Kaznik memberikan hasil yang lebih baik. Berikut ini merupakan model Kaznik (1999):

$$TACC_{it}/TA_{i,t-1} = \alpha_1(1/TA_{i,t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/TA_{i,t-1} + \alpha_3 PPE_{it}/TA_{i,t-1} + \alpha_4 \Delta CFO_{it}/TA_{i,t-1} + \epsilon_{it}$$

dimana:

TACC _{it}	: Total akrual Perusahaan I ada periode t
TA _{it}	: Total akrual Perusahaan I pada tahun t
ΔREV_{it}	: Perubahan pendapatan Perusahaan I antara t dan t-1
ΔREC_{it}	: Perubahan piutang Perusahaan I antara t dan t-1
PPE _{it}	: Total asset tetap bruto Perusahaan I pada tahun t
$\Delta CFO_{i,t}$	: Perubahan arus kas operasi antara tahun t dan tahun t-1
ϵ_{it}	: Discretionary accrual

Variabel independen dalam penelitian ini adalah siklus hidup partner audit yang terdiri atas tiga fase, yaitu fase entry, fase adjustment dan fase recursion. Proksi dalam penelitian ini menggunakan pendekatan *cumulative partner tenure* yaitu dengan menghitung total kumulatif tahun keterlibatan partner audit pada perusahaan yang sama selama periode penelitian fase pertama (entry phase) adalah fase dimana jumlah tenure hubungan partner audit dengan klien masih kurang dari tiga tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan partner audit kurang dari tiga tahun. Pada fase ini partner audit masih berada pada tahap memahami karakteristik bisnis, system pengendalian internal, pola transaksi Perusahaan, dan dalam fase ini independensi dan skeptisme profesional masih relative tinggi karena partner audit berusaha membangun reputasi dan menjaga kualitas audit. Fase kedua (adjustment phase) adalah fase dimana jumlah tenure hubungan audit antara partner dan klien telah berlangsung tiga sampai lima tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan berada pada rentang tiga sampai lima tahun. Pada fase ini partner audit telah memiliki pemahaman yang lebih mendalam mengenai bisnis klien



sehingga kompetensi audit meningkat, tetapi pada saat yang sama akan muncul risiko familiarity akibat kedekatan dengan klien. Fase ketiga (recursion phase) adalah ketika hubungan kumulatif partner audit dengan klien telah melebihi lima tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan lebih dari lima tahun. Fase ini mencerminkan kondisi Ketika hubungan audit telah berlangsung sangat lama sehingga berpotensi menurunkan independensi, skeptisisme dan kualitas audit yang dihasilkan (Nwaeze, 2025; Papadakis & Bourantas, 1998).

Variabel moderasi terdiri atas partner audit perempuan (FEMALE) dan beban kerja partner audit (WORKLOAD). Partner audit dapat memberikan gambaran yang berbeda dalam pengambilan keputusan yang akan menentukan kualitas audit. Pada penelitian terdahulu, partner audit perempuan lebih cenderung konservatif dan menunjukkan sikap skeptisisme yang tinggi. Pengukuran dilakukan dengan menggunakan ratio jumlah partner Perempuan (1 jika partner perempuan, 0 jika bukan). Workload partner audit merupakan beban kerja yang ditanggung oleh partner audit dalam satu periode penugasan audit. Manusia memiliki kemampuan yang terbatas, ketika partner audit memiliki beban kerja yang tinggi, kemampuan untuk memproses informasi secara kritis akan menurun dan akan mempengaruhi sifat independensinya. Dalam penelitian ini, workload partner audit diukur berdasarkan jumlah klien yang ditangani oleh partner audit yang sama pada tahun yang sama. Semakin banyak klien yang ditangani oleh partner audit dalam satu tahun maka semakin tinggi workload partner audit tersebut. WORKLOAD dihitung dengan menjumlahkan perusahaan klien yang diaudit oleh partner audit yang sama pada tahun tertentu karena sampel penelitian ini hanya mencakup Perusahaan pada sektor industrial dan energy, maka beban kerja partner audit yang dihitung berdasarkan jumlah klien dalam sektor industrial dan energy, bukan total seluruh klien yang ditangani partner audit pada seluruh sektor.

Penelitian ini juga menggunakan variabel kontrol yang terdiri atas ukuran perusahaan (size), leverage (LEVERAGE), arus kas operasi (cash flow from operations), tingkat pertumbuhan perusahaan yang diukur dengan menggunakan PBV (GROWTH), dan kerugian yang dialami perusahaan (loss).

Tingkat utang diprediksi memiliki pengaruh positif maupun negatif terhadap kualitas audit. Pengaruh positif terjadi karena perusahaan dengan tingkat utang yang tinggi memiliki insentif untuk melakukan manajemen laba guna memenuhi batasan atau persyaratan utang (debt covenant). Disisi lain perusahaan dengan tingkat utang yang tinggi juga cenderung lebih diawasi oleh kreditur yang memiliki kemampuan dan kepentingan untuk memonitor aktivitas perusahaan. Oleh karena itu, perusahaan menjadi lebih berhati-hati dalam melakukan manajemen laba. Pengukuran yang digunakan untuk variable LEVERAGE menggunakan rasio total utang dibagi dengan total asset.

Variabel GROWTH diprediksi memiliki hubungan negatif terhadap ABSDAC. Untuk mempertahankan tingkat pertumbuhan perusahaan yang konsisten, laporan keuangan perusahaan dengan tingkat pertumbuhan rendah cenderung dimanipulasi oleh manajemen. Semakin rendah pertumbuhan perusahaan, maka semakin besar kemungkinan perusahaan melakukan manajemen laba. Dengan demikian, GROWTH memiliki hubungan negatif dengan earnings management (ABSDAC). Variabel GROWTH diprosikan menggunakan price to book value (PBV).

Ukuran perusahaan (SIZE) diprediksi memiliki pengaruh positif maupun negatif terhadap ABSDAC. Lys, Watts, dan Shu (2000) menemukan bahwa ukuran perusahaan dan risiko litigasi memiliki hubungan positif, sehingga perusahaan besar cenderung meningkatkan transparansi laporan keuangan dan mengurangi kecenderungan melakukan manajemen laba. Oleh karena itu, ukuran perusahaan diperkirakan memiliki hubungan negatif dengan ABSDAC. (Siregar & Utama, 2008) juga menemukan bahwa ukuran perusahaan berkorelasi negatif dengan discretionary accruals perusahaan. Semakin besar ukuran perusahaan, maka semakin kompleks aktivitas bisnis dan operasional perusahaan, sehingga pengguna laporan keuangan akan lebih sulit mendeteksi manipulasi laporan keuangan. Kondisi tersebut dapat meningkatkan peluang manajemen untuk melakukan manajemen laba. Oleh karena itu, SIZE juga dapat memiliki pengaruh positif terhadap earnings management. Variabel SIZE diukur menggunakan logaritma natural total aset.

Variabel LOSS diprediksi memiliki pengaruh positif terhadap ABSDAC karena ketika perusahaan mengalami kerugian, dorongan perusahaan untuk melakukan manajemen laba menjadi lebih besar. Variabel LOSS diprosikan menggunakan dummy, bernilai 1 jika Perusahaan mengalami kerugian, dan 0 jika Perusahaan memperoleh laba. Variabel CFO diprediksi memiliki pengaruh negatif terhadap ABSDAC karena semakin baik kondisi keuangan perusahaan, maka semakin kecil kemungkinan perusahaan melakukan manajemen laba. Variabel CFO diprosikan menggunakan arus kas operasi dibagi dengan total aset.

Analisis data dilakukan menggunakan regresi data panel. Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, dilakukan uji statistik deskriptif dan pengujian asumsi klasik yang meliputi uji multikolinearitas, heteroskedastisitas, dan autokorelasi. Pengujian hipotesis dilakukan untuk mengetahui pengaruh masing-masing fase siklus hidup partner audit terhadap kualitas audit serta menguji peran moderasi gender dan beban kerja partner audit. Tingkat signifikansi yang digunakan dalam penelitian ini adalah 5% ($\alpha = 0,05$).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Sampel penelitian ini berfokus pada perusahaan sektor industrial dan Energi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Pemilihan kedua sektor ini berdasarkan pada karakteristik industri yang memiliki kompleksitas operasional dan Risiko audit yang tinggi dibandingkan sektor lainnya. Perusahaan pada sektor industrial dan energi memiliki transaksi bisnis yang kompleks, nilai asset tetap yang besar, kontrak jangka panjang dan estimasi akuntansi yang membutuhkan pertimbangan auditor secara intensif. Kondisi tersebut pada industry ini meningkatkan Risiko salah saji material dalam laporan keuangan sehingga kualitas audit menjadi isu yang penting untuk diteliti. Selain itu, Perusahaan di kedua sektor ini cenderung memiliki hubungan audit yang berlangsung dalam jangka waktu Panjang dikarenakan auditor memerlukan pemahaman yang mendalam mengenai karakteristik operasional bisnis klien sehingga relevan untuk menguji perspektif siklus hidup partner audit.

Perusahaan di sektor industrial dan energy yang terdaftar di BEI berjumlah 156 perusahaan yang terdiri dari 91 Perusahaan di sektor energi dan 65 perusahaan di sektor industrial. Penelitian ini akan mengurangkan perusahaan yang tidak memiliki kelengkapan data, tidak sesuai dengan kriteria purposive sampling dan dan laporan yang tidak ada di situs BEI dan website dari masing-masing Perusahaan. Penelitian ini dilakukan selama 8 tahun dan dari hasil pengurangan tersebut didapat 81 perusahaan dengan total observasi 648 perusahaan.

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran atas variable-variabel yang digunakan dalam penelitian. Variabel-variabel tersebut akan diuji dan akan menghasilkan data – data seperti nilai maksimum, minimum, mean dan standar deviasi. Tabel 4.2 menunjukkan hasil statistik deskriptif dari masing-masing variable. Variabel dependen dari penelitian ini Adalah kualitas audit (ABS_DAC). Proksi pengukuran yang digunakan Adalah nilai absolut discretionary accruals. Semakin tinggi nilai ABS_DAC maka menunjukkan semakin besar discretionary accruals (DA) yang dilakukan Perusahaan sehingga mengindikasikan kualitas audit yang lebih rendah. Sebaliknya, semakin rendah nilai dari ABS_DAC menunjukkan bahwa DA semakin kecil dan kualitas audit dinilai semakin tinggi. Berdasarkan table 4.2, variable dependen ABS_DAC memiliki nilai rata-rata sebesar 1,579 dengan standar deviasi sebesar 2,529. Nilai minimum ABS_DAC Adalah 0,007 dimiliki oleh PT Energi Mega Persada Tbk dan nilai maksimum sebesar 13,910 yang dimiliki oleh PT Golden Energy Mines Tbk. Nilai standar deviasi yang lebih besar dibandingkan dengan nilai rata-rata menunjukkan terdapat variasi yang cukup tinggi pada variable ABS_DAC antar Perusahaan, yang menunjukkan bahwa kualitas audit antar Perusahaan dalam penelitian ini tidak bersifat homogen.

Variabel utama dalam penelitian ini adalah siklus hidup partner audit yang terdiri dari tiga fase yaitu entry phase (D_ENTRY), adjustment phase (D_ADJUSTMENT), dan recursion phase (D_RECURSION). Ketiga fase tersebut diukur menggunakan variable dummy. Variabel D_Entry menunjukkan partner audit yang berada pada fase awal (0-3 tahun). Fase ini merupakan tahap awal hubungan antara partner audit dan klien, dan merupakan tahap awal partner audit memahami karakteristik bisnis, system akuntansi dan Risiko dari klien. Variabel D_ADJUSTMENT menunjukkan partner audit berada pada fase kedua yaitu 3-5 tahun. Pada fase ini menggambarkan kondisi Ketika partner audit mulai memiliki pemahaman yang lebih baik terhadap karakteristik klien, tetapi pada saat yang sama mulai terbentuk hubungan yang lebih dekat dengan klien dibandingkan fase sebelumnya. Variabel D_RECURSION Adalah fase terakhir (> 5 tahun) yang menunjukkan bahwa partner audit mempunyai hubungan audit yang lebih panjang dan berulang antara partner audit dan klien. Pada fase ini dapat meningkatkan client specific knowledge tetapi dapat menimbulkan risiko familiarity threat. Berdasarkan hasil statistik deskriptif, untuk siklus hidup partner audit sebagian besar partner audit berada pada fase entry dan adjustment, sedangkan partner audit yang berada pada fase recursion sangat sedikit. Hasil ini sesuai dengan regulasi dari rotasi partner audit yang membatasi masa perikatan partner audit dengan klien. Dengan adanya ketentuan rotasi tersebut, hubungan partner audit dan klien yang berlangsung sangat panjang menjadi jarang ditemukan. Partner audit yang berada pada fase entry sejumlah 67,44% dari total sampel, 31,64% berada pada fase adjustment dan 0,93% berada pada fase akhir yaitu fase recursion.

Tabel 1: Statistik Deskriptif

Variabel	N	Mean	Std. Dev.	Minimum	Maksimum
ABS_DAC	648	1,579	2,529	0,007	13,910
D_ENTRY	648	0,6744	0,469	0	1
D_ADJUSTMENT	648	0,3163	0,465	0	1
D_RECURSION	648	0,0093	0,096	0	1
LOSS	648	0,205	0,404	0	1
SIZE	648	28,855	1,710	25,266	33,465
LEVERAGE	648	0,236	0,174	0,002	0,663
GROWTH	648	2,905	5,623	0,196	36,991
CFO	648	$1,873 \times 10^{12}$	$5,348 \times 10^{12}$	$1,045 \times 10^{12}$	$3,321 \times 10^{13}$
FEMALE	648	0,073	0,260	0	1
WORKLOAD	505	1,25	0,515	1	3

ABS_DAC = nilai absolut discretionary accruals yang diukur menggunakan residual dari model kaznik yang kemudian akan diabsolutkan; D_ENTRY= Fase pertama pada siklus hidup partner audit dimana jumlah tenure hubungan partner audit dengan klien masih kurang dari tiga tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan partner audit kurang dari tiga tahun; D_ADJUSTMENT= Fase kedua pada siklus hidup auditor dimana jumlah tenure hubungan audit antara partner dan klien telah berlangsung tiga sampai lima tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan berada pada rentang tiga sampai lima tahun; D_RECURSION= Fase terakhir pada siklus hidup auditor dimana jumlah tenure hubungan audit antara partner dan klien telah berlangsung lebih dari lima tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan lebih dari lima tahun; LEVERAGE= Total Debt to Total Asset; LOSS= diukur menggunakan variable dummy, nilai 1 jika perusahaan mengalami kerugian dan 0 jika tidak ; CFO= Arus kas operasi perusahaan ; SIZE= LN Total Asset; GROWTH= menggunakan proksi PBV (Harga pasar saham dibagi dengan nilai buku per saham); FEMALE= 1 Jika partner audit Perempuan, 0 jika tidak; WORKLOAD= Jumlah klien yang ditangani oleh partner audit yang sama pada tahun yang sama dalam sektor industrial dan energy

Sumber: Data yang sudah diolah

Variabel moderasi dalam penelitian ini Adalah FEMALE dan WORKLOAD. Variable FEMALE akan dinilai dengan menggunakan variabel dummy. Untuk mengukur partner audit perempuan akan diberikan nilai 1 jika partner audit Perempuan dan 0 jika tidak. Untuk mengukur beban kerja (workload) adalah jumlah klien yang ditangani oleh partner audit dalam sampel penelitian. Nilai minimum WORKLOAD sebesar 1 menunjukkan bahwa terdapat partner audit yang hanya menangani satu klien dalam sektor industrial dan energy pada tahun tertentu. Nilai maksimum sebesar 3 menunjukkan bahwa jumlah klien terbanyak yang ditangani oleh partner audit dalam sampel adalah tiga klien pada tahun tertentu. Nilai rata-rata sebesar 1,25 menunjukkan bahwa secara umum partner audit dalam sampel menangani sekitar satu hingga dua klien pada sektor industrial dan energy setiap tahun. Sementara itu, standar deviasi sebesar 0,515 menunjukkan bahwa variasi workload antar partner audit relatif kecil, karena sebagian besar partner audit memiliki jumlah klien yang mendekati rata-rata.

Variabel kontrol dalam penelitian ini terdiri dari jika Perusahaan mengalami kerugian dan dinilai dengan variable dummy (LOSS), tingkat leverage yang dimiliki perusahaan (LEV), price to book yang dimiliki perusahaan (PBV), cashflow operasi (CFO), ukuran perusahaan (SIZE). LOSS memiliki nilai maksimum sebesar 1, nilai minimum sebesar 0, nilai rata-rata sebesar 0,205 dan nilai standar deviasi sebesar 0,404. Leverage memiliki nilai maksimum sebesar 0,663, nilai minimum sebesar 0,002, nilai rata-rata sebesar 0,236 serta nilai standar deviasi sebesar 0,174. PBV memiliki nilai maksimum sebesar 0,663, nilai minimum sebesar 0,196, nilai rata-rata sebesar 2,905 serta nilai standar deviasi sebesar 5,623. CFO memiliki nilai maksimum sebesar $3,321 \times 10^{13}$, nilai minimum sebesar $-1,045 \times 10^{12}$, nilai rata-rata sebesar $1,873 \times 10^{12}$ serta nilai standar deviasi sebesar $5,348 \times 10^{12}$. SIZE memiliki nilai maksimum sebesar 33,465, nilai minimum sebesar 25,266, nilai rata-rata sebesar 28,855 serta nilai standar deviasi sebesar 1,71.

Analisis Korelasi

Uji korelasi Pearson dilakukan untuk melihat hubungan awal antar variable penelitian sebelum dilakukan pengujian regresi. Pengujian ini bertujuan untuk mengetahui arah dan kekuatan hubungan linear antar variabel penelitian. Tabel 2 menunjukkan hasil uji korelasi pearson, dapat dilihat bahwa hubungan antara ABS_DAC sebagai proksi kualitas audit dengan variabel utama penelitian masih rendah. Hubungan antara ABS_DAC dan D_ENTRY sebesar -0,0017, Hubungan antara ABS_DAC dan D_ADJUSTMENT sebesar 0,0004 dan Hubungan antara ABS_DAC dan D_RECURSION sebesar 0,0062. Ketiga hubungan tersebut tidak signifikan. Hasil ini menunjukkan bahwa hubungan antara siklus hidup partner audit dan ABS_DAC belum terlihat kuat pada tahap korelasi awal melalui pengujian ini. Oleh karena itu, pengaruh fase siklus hidup partner audit terhadap kualitas audit perlu diuji lebih lanjut melalui analisis regresi dengan mempertimbangkan variabel control dan variabel moderasi. Hubungan ABS_DAC dan FEMALE sebesar 0,0087, hal ini menunjukkan partner audit perempuan belum menunjukkan hubungan linear yang kuat dengan ABS_DAC. Sedangkan, hubungan antara ABS_DAC dan WORKLOAD sebesar 0,0763 signifikan pada tingkat 10% dan berhubungan positif. Hal ini menunjukkan peningkatan beban kerja partner audit diikuti oleh peningkatan ABS_DAC. Karena ABS_DAC yang lebih tinggi menunjukkan kualitas audit yang lebih rendah maka beban kerja yang terlalu banyak berkaitan dengan penurunan kualitas audit. Hubungan antara ABS_DAC dan variabel control (LOSS, LEV, GROWTH, dan SIZE) juga rendah. Hubungan antara ABS_DAC dan LOSS sebesar -0,0543. Hubungan ABS_DAC dan LEV sebesar 0,0055. Korelasi antara ABS_DAC dan GROWTH sebesar 0,0142 dan korelasi antara ABS_DAC dan CFO sebesar 0,0034.

Hubungan D_ENTRY dan D_ADJUSTMENT, yaitu sebesar -0,9790 dan signifikan pada tingkat 1%. Hubungan yang tinggi antara dua variable tersebut merupakan hal yang wajar karena D_ENTRY dan D_ADJUSTMENT merupakan variabel dummy kategori yang saling menggantikan. Setiap observasi hanya dapat berada pada satu fase siklus hidup partner audit ketika suatu observasi berada pada fase entry, maka observasi tersebut tidak berada pada fase adjustment, dan sebaliknya. Selain itu, Hubungan D_RECURSION memiliki korelasi negatif dengan D_ENTRY sebesar -0,1391 dan signifikan pada tingkat 1%, serta korelasi negatif dengan D_ADJUSTMENT sebesar -0,0658 dan signifikan pada tingkat 10%. Hubungan negatif ini juga dapat dikatakan wajar dikarenakan D_RECURSION merupakan bagian dari kategori fase siklus hidup partner audit yang bersifat saling eksklusif dengan entry dan adjustment. Artinya, satu observasi tidak dapat berada pada lebih dari satu fase pada waktu yang sama. Hubungan yang tinggi antara ketiga variable pada siklus hidup auditor D_ENTRY, D_ADJUSTMENT, dan D_RECURSION tidak dalam model penelitian karena model regresi diestimasi tanpa intercept. Model tanpa intercept digunakan agar seluruh dummy fase, yaitu D_ENTRY, D_ADJUSTMENT, dan D_RECURSION, dapat dimasukkan secara bersamaan tanpa menimbulkan dummy variable trap. Hasil uji multikolinearitas menggunakan VIF menunjukkan bahwa seluruh variabel memiliki nilai VIF di bawah batas yang disyaratkan, sehingga tidak terdapat indikasi multikolinearitas dalam model penelitian. Hubungan antara D_RECURSION dan FEMALE sebesar 0,0972 dan signifikan pada tingkat 5%. Hal ini menunjukkan bahwa pada fase recursion memiliki hubungan positif dengan keberadaan partner audit perempuan, meskipun kekuatan hubungannya relatif rendah. Selain itu, D_RECURSION juga mempunyai hubungan positif dengan WORKLOAD sebesar 0,0734 dan signifikan pada tingkat 10%, serta berhubungan positif dengan LOSS sebesar 0,0706 dan signifikan pada tingkat 10%.

Tabel 2: Hasil Pengujian Korelasi Pearson

Variable	ABS_DAC	D_ENTRY	D_ADJUSTMENT	D_RECURSION	FEMALE	WORKLOAD	LOSS	SIZE	LEVERAGE	GROWTH	CFO
ABS_DAC	1										
D_ENTRY	-0.0017 (0.9662)	1									
D_ADJUSTMENT	0.0004 (0.9919)	-0.9790*** (0.0000)	1								
D_RECURSION	0.0062 (0.8744)	-0.1391*** (0.0004)	-0.0658* (0.0944)	1							
FEMALE	0.0087 (0.8259)	-0.0088 (0.8223)	-0.0111 (0.7776)	0.0972** (0.0133)	1						
WORKLOAD	0.0763* (0.0523)	-0.0119 (0.7631)	-0.0032 (0.9359)	0.0734* (0.0619)	0.2086*** (0.0000)	1					
LOSS	-0.0543 (0.1675)	-0.1035*** (0.0084)	0.0898** (0.0223)	0.0706* (0.0727)	0.0347 (0.3783)	-0.0500 (0.2040)	1				
SIZE	-0.0125 (0.7512)	0.0160 (0.6843)	-0.0157 (0.6900)	-0.0021 (0.9579)	0.1079*** (0.0060)	0.1520*** (0.0001)	-0.1853*** (0.0000)	1			
LEVERAGE	0.0055 (0.8882)	-0.0559 (0.1553)	0.0439 (0.2648)	0.0605 (0.1242)	-0.0138 (0.7260)	-0.0579 (0.1409)	0.2202*** (0.0000)	0.1379*** (0.0004)	1		
GROWTH	0.0142 (0.7190)	0.0396 (0.3146)	-0.0417 (0.2888)	0.0090 (0.8182)	0.1444*** (0.0002)	0.0458 (0.2440)	-0.0185 (0.6391)	0.0869** (0.0270)	0.0545 (0.1655)	1	
CFO	0.0034 (0.9306)	0.0061 (0.8775)	-0.0004 (0.9916)	-0.0277 (0.4819)	0.0626 (0.1113)	0.0911** (0.0204)	-0.1531*** (0.0001)	0.5887*** (0.0000)	-0.0479 (0.2233)	0.0641 (0.1030)	1

Keterangan:
 *** Signifikan pada $\alpha < 1\%$
 ** Signifikan pada $\alpha < 5\%$
 * Signifikan pada $\alpha < 10\%$

Hubungan antara D_FEMALE dan WORKLOAD sebesar 0,2086 dan signifikan pada tingkat 1%. Hasil ini menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara partner audit perempuan dan workload. Hal ini menunjukkan bahwa partner audit perempuan memiliki workload atau beban kerja yang lebih tinggi pada sektor industrial dan energy. Variabel WORKLOAD memiliki hubungan positif dengan SIZE sebesar 0,1520 dan signifikan pada tingkat 1%. Hal ini menunjukkan bahwa partner audit dengan workload yang lebih tinggi cenderung menangani perusahaan yang lebih besar.

Variabel LOSS memiliki hubungan negatif signifikan dengan SIZE sebesar -0,1853 dan, yang menunjukkan bahwa perusahaan yang lebih besar cenderung memiliki kemungkinan kerugian yang lebih rendah. Selain itu, LOSS berhubungan positif signifikan dengan LEVERAGE sebesar 0,2202 yang menunjukkan bahwa perusahaan dengan leverage lebih tinggi cenderung lebih berisiko mengalami kerugian. Hubungan tertinggi di antara variabel kontrol terdapat pada hubungan antara SIZE dan CFO, yaitu sebesar 0,5887 dan signifikan pada tingkat 1%. Hubungan positif ini menunjukkan bahwa perusahaan yang lebih besar memiliki arus kas operasi dan total asset yang lebih besar sehingga menghasilkan arus kas operasi yang lebih tinggi.

Hasil uji korelasi Pearson menunjukkan bahwa sebagian besar korelasi antarvariabel berada pada tingkat rendah hingga sedang. Tidak ditemukan korelasi yang sangat tinggi antarvariabel independen oleh karena itu, hasil korelasi Pearson memberikan indikasi awal bahwa tidak terdapat masalah hubungan linear yang terlalu kuat antar variabel penelitian. Kesimpulan ini juga didukung oleh hasil uji multikolinearitas yang menunjukkan bahwa seluruh variabel memiliki nilai VIF di bawah batas yang disyaratkan.

Hasil Regresi dan Pembahasan

Pada bagian ini akan membahas mengenai hasil analisis regresi. Penelitian ini akan menguji pengaruh siklus hidup partner audit terhadap kualitas audit. Tabel 3 dibawah ini menunjukkan hasil dari pengujian regresi.

Tabel 3: Hasil Pengujian Regresi

$$ABS_DAC_{it} = \beta_0 + \beta_1 D_ENTRY_{it} + \beta_2 D_ADJUSTMENT_{it} + \beta_3 D_RECURSION_{it} + \beta_4 FEMALE_{it} + \beta_5 WORKLOAD_{it} + \beta_6 D_ENTRY_{it} * FEMALE_{it} + \beta_7 D_ENTRY_{it} * FEMALE_{it} + \beta_8 D_RECURSION_{it} * FEMALE_{it} + \beta_9 D_ENTRY_{it} * WORKLOAD_{it} + \beta_{10} D_ADJUSTMENT_{it} * WORKLOAD_{it} + \beta_{11} D_RECURSION_{it} * WORKLOAD_{it} + \beta_{12} LOSS_{it} + \beta_{13} LEV_{it} + \beta_{14} PBV_{it} + \beta_{15} CFO_{it} + \beta_{16} SIZE_{it} + \epsilon_{it}$$

Variabel	Ekspektasi Hubungan	Model 1		Model 2		Model 3	
		Koefisien	p-value	Koefisien	p-value	Koefisien	P-value
D_ENTRY	+(H1a)	1.6578	***0.0000	1.6154	***0.0000	1.6488	***0.0000
D_ADJUSTMENT	-(H1b)	-1.6522	***0.0000	1.7246	***0.0000	1.6410	***0.0000
D_RECURSION	-(H1c)	1.8030	*0.0577	2.5857	**0.0284	2.2621	**0.0312
FEMALE	+	0.0379	0.9305	-	-	0.3261	0.4500
WORKLOAD	-	0.3284	0.2470	0.4116	0.1595	-	-
D_ENTRY*FEMALE	+(H2a)	-	-	0.6004	0.2785	-	-
D_ADJUSTMENT*FEMALE	-(H2b)	-	-	-1.0745	***0.0066	-	-
D_RECURSION*FEMALE	-(H2c)	-	-	2.4690	*0.0637	-	-
D_ENTRY*WORKLOAD	-(H3d)	-	-	-	-	0.7104	*0.0401
D_ADJUSTMENT*WORKLOAD	+(H3b)	-	-	-	-	0.6629	***0.0040
D_RECURSION*WORKLOAD	+(H3c)	-	-	-	-	1.0080	**0.0373
LOSS	+	-0.3968	*0.0770	-0.3805	*0.0928	-0.4460	**0.0468
SIZE	?	-0.0831	0.2149	-0.0797	0.2263	-0.0878	0.1908
LEVERAGE	?	0.4160	0.4881	0.4328	0.4743	0.5419	0.3555
PBV	-	0.0058	0.7290	0.0072	0.6658	0.0056	0.7353
CFO	-	0.0080	0.7028	0.0056	0.7769	0.0054	0.7912
N			648		648		648
Prob > F atau Prob chi2			0.0000		0.0000		0.0000
R2			0.0095		0.0173		0.0272

***Signifikansi $\alpha < 1\%$; **Signifikansi $\alpha < 5\%$; *Signifikansi $\alpha < 10\%$

ABS_DAC = nilai absolut discretionary accruals yang diukur menggunakan residual dari model kaznik; D_ENTRY= Fase pertama pada siklus hidup partner audit, jumlah tenure hubungan partner audit dengan klien masih kurang dari tiga tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan partner audit kurang dari tiga tahun; D_ADJUSTMENT= Fase kedua pada siklus hidup auditor, jumlah tenure hubungan audit antara partner dan klien telah berlangsung tiga sampai lima tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan berada pada rentang tiga sampai lima tahun; D_RECURSION= Fase terakhir pada siklus hidup auditor, jumlah tenure hubungan audit antara partner dan klien telah berlangsung lebih dari lima tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan lebih dari lima tahun; LEVERAGE= Total Debt to Total Asset; LOSS= diukur menggunakan variable dummy, nilai 1 jika perusahaan mengalami kerugian dan 0 jika tidak; CFO= Arus kas operasi perusahaan; SIZE= LN Total Asset; GROWTH= menggunakan proksi PBV (Harga pasar saham dibagi dengan nilai buku per saham); FEMALE= 1 Jika partner audit Perempuan, 0 jika tidak; WORKLOAD= Jumlah klien yang ditangani oleh partner audit yang sama pada tahun yang sama dalam sektor industrial dan energy

Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai F-statistic memiliki tingkat signifikansi di bawah 5%, yang berarti model penelitian secara keseluruhan layak digunakan untuk menjelaskan variasi kualitas audit. Nilai koefisien determinasi (R^2) sebesar 0,0095 menunjukkan bahwa variabel dalam penelitian mampu menjelaskan variasi kualitas audit sebesar 0,95%, sedangkan sisanya dijelaskan oleh faktor lain di luar model penelitian.

Hasil regresi menunjukkan bahwa entry phase berpengaruh positif dan signifikan terhadap ABS_DAC dengan koefisien sebesar 1,6578 dan nilai p-value 0,0000. Hasil ini menunjukkan bahwa fase awal hubungan antara partner audit dan klien berhubungan dengan peningkatan ABS_DAC yang mengindikasikan penurunan kualitas audit oleh karena itu H1a ditolak. Pada fase ini partner audit masih berada dalam tahap memahami karakteristik bisnis klien, sistem pengendalian internal, risiko audit, dan pola pelaporan keuangan perusahaan. Keterbatasan client specific knowledge menyebabkan auditor belum sepenuhnya mampu mengidentifikasi dan membatasi praktik discretionary accruals sehingga kualitas audit menurun. Hasil penelitian ini sejalan dengan temuan dalam penelitian Lennox, Wu dan Zhang (2014) yang menyatakan bahwa pergantian partner audit dapat menghilangkan pengetahuan spesifik terhadap klien. Rotasi dari partner audit dapat memberikan perspektif baru dan meningkatkan independensi, partner audit baru juga membutuhkan waktu untuk membangun pemahaman terhadap risiko dan karakteristik klien. Oleh karena itu, pada fase entry kualitas audit dapat menurun karena partner audit masih berada dalam tahap pemahaman terhadap klien. Dalam penelitian ini yang menggunakan sektor industrial dan energy yang memiliki kompleksitas yang tinggi, seperti transaksi operasional yang besar, aset tetap bernilai material, kontrak jangka panjang, estimasi akuntansi, dan risiko operasional yang kompleks. Kondisi tersebut membuat kebutuhan terhadap pemahaman klien menjadi semakin penting. Oleh karena itu, keterbatasan client specific knowledge pada fase entry dapat menyebabkan partner audit belum sepenuhnya optimal, sehingga ABS_DAC meningkat dan kualitas audit menurun. Kasus PT Garuda Indonesia Tbk tahun 2018 dapat digunakan sebagai contoh menurunnya kualitas audit pada fase entry karena partner audit berada pada tahap awal memahami karakteristik bisnis klien dan risiko audit terhadap klien. Permasalahan utama pada kasus ini adalah pengakuan lebih awal pendapatan atas kerjasama dengan PT Mahata Aero Teknologi dan partner audit pada saat itu berada pada tahap awal keterlibatan dalam penugasan audit PT Garuda Indonesia.

Hasil pengujian regresi dari fase adjustment menunjukkan pengaruh negatif dan signifikan terhadap ABS_DAC. Hasil ini mengindikasikan bahwa kualitas audit meningkat ketika partner audit memasuki fase penyesuaian. Oleh karena itu H1b ditolak. Pada fase ini partner audit telah memiliki pemahaman yang lebih baik mengenai karakteristik klien sehingga proses audit dapat dilakukan secara lebih efektif dan efisien. Selain itu, hubungan auditor dan klien belum berlangsung terlalu lama sehingga risiko familiarity threat masih relatif rendah. Kondisi tersebut memungkinkan partner audit mempertahankan independensi sekaligus memanfaatkan pengetahuan yang telah diperoleh selama masa perikatan. Pengetahuan dan pemahaman tersebut dapat membantu partner audit dalam merancang prosedur audit yang lebih tepat. Hasil ini mendukung hasil dari penelitian sebelumnya yang menyatakan masa perikatan auditor tidak selalu menurunkan kualitas audit tetapi dengan bertambahnya masa perikatan dapat meningkatkan kualitas audit karena auditor memperoleh pemahaman yang lebih baik terhadap klien. Dalam konteks mandatory partner rotation, literatur juga menunjukkan adanya trade off antara manfaat perspektif baru dan potensi hilangnya pengetahuan spesifik klien ketika terjadi pergantian partner audit (Chen, Lin dan Lin (2008)).

Hasil pengujian pada fase recursion tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit tetapi arah koefisien yang positif mengindikasikan bahwa hubungan audit yang terlalu lama cenderung menurunkan kualitas audit. Oleh karena itu, H1c diterima. Hasil temuan ini menunjukkan bahwa semakin lama hubungan antara auditor dan klien, semakin besar risiko munculnya familiarity threat yang dapat mengurangi skeptisisme profesional auditor. Hasil dari penelitian ini konsisten dari penelitian dari Carey dan Simnett (2006) yang menunjukkan bahwa partner audit dengan tenure yang panjang memiliki kualitas audit yang lebih rendah.

Penelitian ini juga menguji peran partner audit perempuan sebagai variabel moderasi. Hasil pengujian menunjukkan bahwa partner audit perempuan tidak memoderasi hubungan fase entry terhadap kualitas audit. Oleh karena itu, H2a ditolak. Pada fase awal, baik partner audit laki-laki atau perempuan menghadapi tantangan yang sama dalam memahami karakteristik klien. Oleh karena itu, keterbatasan client specific knowledge lebih dominan dibandingkan perbedaan gender pada partner audit. Berbeda dengan fase awal, pada fase adjustment ditemukan bahwa partner audit perempuan mampu memoderasi hubungan antara fase penyesuaian dan kualitas audit. Interaksi ADJUSTMENT*FEMALE memiliki koefisien sebesar -1,0745 dengan p-value 0,0066. Koefisien negatif menunjukkan bahwa keberadaan partner audit perempuan mampu menurunkan ABS_DAC dan meningkatkan kualitas audit. Oleh karena itu, H2b diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian sebelumnya yaitu penelitian dari (Kelly, 2025) menunjukan partner audit perempuan menghasilkan



laporan keuangan yang memiliki kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan partner audit laki-laki karena partner audit perempuan akan lebih konservatif, lebih berhati-hati dalam mengevaluasi risiko, serta memiliki tingkat skeptisisme profesional yang lebih tinggi ketika hubungan partner audit dan klien mulai berkembang. Pada fase recursion, partner audit perempuan tidak terbukti memoderasi hubungan antara fase tersebut dan kualitas audit pada tingkat signifikansi 5%, arah koefisien menunjukkan kecenderungan yang negatif. Hasil ini menunjukkan bahwa pengaruh gender menjadi kurang dominan ketika hubungan partner audit dan klien telah berlangsung dalam jangka waktu yang panjang. Oleh karena itu H2c ditolak.

Selain menguji peran gender, penelitian ini juga menguji pengaruh moderasi beban kerja partner audit. Hasil pengujian pada fase entry, menunjukkan bahwa interaksi ENTRY*WORKLOAD memiliki koefisien positif signifikan sebesar 0,7104 dengan p-value 0,0401. Hasil ini menunjukkan bahwa beban kerja yang tinggi pada fase awal akan meningkatkan ABS_DAC dan menurunkan kualitas audit. Oleh karena itu, H3a diterima. Pada fase ini auditor membutuhkan waktu yang lebih banyak untuk memahami klien, sehingga tingginya beban kerja dapat mengurangi efektivitas proses audit. Fase adjustment, interaksi ADJUSTMENT*WORKLOAD juga berpengaruh positif signifikan terhadap ABS_DAC dengan koefisien sebesar 0,6629 dan p-value 0,0040. Hasil ini menunjukkan bahwa walaupun partner audit sudah memiliki pemahaman yang lebih baik terhadap klien, beban kerja yang tinggi tetap dapat mengurangi efektivitas proses audit. Oleh karena itu H3b ditolak. Pada fase recursion, interaksi RECURSION*WORKLOAD juga menunjukkan pengaruh positif signifikan terhadap ABS_DAC dengan koefisien sebesar 1,0080 dan p-value 0,0373. Hal ini menunjukkan bahwa beban kerja partner audit pada fase recursion akan menaikkan discretionary accruals yang akan menurunkan kualitas audit. Maka H3c ditolak. Hasil dari temuan ini dapat dijelaskan melalui kombinasi antara familiarity threat dan workload pressure. Pada fase recursion, partner audit telah memiliki hubungan yang lebih panjang dengan klien. Hubungan yang terlalu lama dapat membuat proses audit menjadi lebih rutin, mengurangi skeptisisme profesional, dan meningkatkan risiko auditor menjadi terlalu familiar dengan klien. Ketika kondisi tersebut disertai dengan workload yang tinggi, risiko penurunan kualitas audit menjadi semakin besar. Partner audit yang sibuk dapat memiliki keterbatasan waktu untuk meninjau kembali area audit yang kompleks, mengevaluasi perubahan kondisi bisnis klien, atau menantang estimasi akuntansi manajemen secara mendalam. Workload yang tinggi pada fase recursion dapat memperkuat dampak negatif dari hubungan audit yang terlalu panjang. Partner audit tidak hanya menghadapi risiko kedekatan dengan klien, tetapi juga tekanan akibat banyaknya penugasan yang harus ditangani. Kombinasi tersebut dapat mendorong penggunaan pendekatan audit yang lebih rutin dan kurang responsif terhadap perubahan kondisi klien. Akibatnya, discretionary accruals meningkat dan kualitas audit menurun. Hasil temuan ketiga fase terhadap beban kerja, menunjukkan bahwa workload partner audit berperan sebagai tekanan kerja yang akan menurunkan kualitas audit dan sejalan dengan penelitian dari (Cheng et al., 2021) dan (Mnif & Cherif, 2022) yang menyatakan bahwa partner yang terlalu sibuk mungkin tidak dapat memberikan perhatian penuh pada setiap penugasan atau perikatan audit yang akan menyebabkan penurunan kualitas audit yang dihasilkan.

Hasil Pengujian Sensitivitas dan Pembahasan

Analisis ini digunakan untuk melihat konsistensi model. Beberapa rangkaian transformasi atas variabel independen dengan mengubah proksi variabel dependen seperti memakai model modified Jones. Pada pengujian utama, kualitas audit diukur menggunakan ABS_DAC berbasis model Kaznik yang memasukan komponen perubahan arus kas operasi sebagai salah satu variabel dalam perhitungan discretionary accruals sedangkan Modified Jones model tidak memasukan perubahan arus kas operasi dan menggunakan komponen perubahan pendapatan yang disesuaikan dengan perubahan piutang dan PPE. Pengujian ini dilakukan setelah mendapatkan model estimasi yang memenuhi asumsi BLUE. Tabel 4 menunjukkan hasil penelitian dengan mengubah proksi dari kualitas audit dengan menggunakan proksi pengukuran dari model modified Jones.

Hasil pengujian ini adalah D_ENTRY memiliki koefisien 1.9570 dengan p-value 0.0000 yang menunjukkan bahwa fase awal pada siklus hidup partner audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap ABS_DAC. ABS_DAC yang lebih tinggi menunjukkan kualitas audit yang lebih rendah maka pada fase awal berhubungan dengan penurunan kualitas audit. Hasil ini sejalan dengan model utama yang menggunakan model Kaznik yang juga menunjukkan bahwa entry phase berpengaruh positif dan signifikan terhadap ABS_DAC. Hasil yang konsisten ini memperkuat argument bahwa pada fase awal hubungan audit, partner audit masih menghadapi keterbatasan client specific knowledge. Hasil pengujian robustness D_ADJUSTMENT memiliki koefisien -2.0815 dengan p-value 0.0000. Hasil ini menunjukkan bahwa adjustment phase juga berpengaruh negatif dan signifikan terhadap ABS_DAC yang artinya pada fase adjustment berhubungan dengan penurunan discretionary accruals dan peningkatan kualitas audit. Hasil ini juga konsisten dengan pengujian utama, yang menunjukkan bahwa adjustment phase

berpengaruh negatif dan signifikan terhadap ABS_DAC. Konsistensi ini menunjukkan bahwa pada fase adjustment partner audit sudah memiliki pengalaman dan pemahaman lebih baik terhadap aktivitas bisnis klien. Hasil pengujian robustness D_RECURSION memiliki koefisien 4.3886 dengan p-value 0.01710. Hasil ini menunjukkan bahwa pada fase recursion berpengaruh positif dan signifikan terhadap ABS_DAC. ABS_DAC yang lebih tinggi menunjukkan kualitas audit yang lebih rendah maka pada fase awal berhubungan dengan penurunan kualitas audit. Hasil ini sejalan dengan model utama yang menggunakan model kaznik.

Table 4: Hasil Uji Sensitivitas dengan Proksi Model Modified Jones

$$ABS_DAC_{it} = \beta_0 + \beta_1 D_ENTRY_{it} + \beta_2 D_ADJUSTMENT_{it} + \beta_3 D_RECURSION_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 PBV_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \beta_8 SIZE_{it} + \epsilon_{it}$$

H1a: Siklus hidup partner audit fase pertama akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit?
H1b: Siklus hidup partner audit fase kedua akan berpengaruh negatif terhadap kualitas audit?
H1c: Siklus hidup partner audit fase ketiga akan berpengaruh negatif terhadap kualitas audit?

Variabel	Ekspektasi Hubungan	Koefisien	Probabilitas
D_ENTRY	+	1.9570	***0.0000
D_ADJUSTMENT	-	-2.0815	***0.0000
D_RECURSION	-	4.3886	**0.0171
LOSS	+	-0.5373	*0.0724
SIZE	?	-0.1972	**0.0500
LEVERAGE	?	0.3259	0.6428
PBV	-	0.0007	0.9757
CFO	-	0.0309	0.2408
N		648	
Prob > F		0.0000	
R2		0.1311	

***Signifikansi $\alpha < 1\%$

**Signifikansi $\alpha < 5\%$

*Signifikansi $\alpha < 10\%$

ABS_DAC = nilai absolut discretionary accruals yang diukur menggunakan residual dari model kaznik yang kemudian akan diabsolutkan; D_ENTRY= Fase pertama pada siklus hidup partner audit dimana jumlah tenure hubungan partner audit dengan klien masih kurang dari tiga tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan partner audit kurang dari tiga tahun; D_ADJUSTMENT= Fase kedua pada siklus hidup auditor dimana jumlah tenure hubungan audit antara partner dan klien telah berlangsung tiga sampai lima tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan berada pada rentang tiga sampai lima tahun; D_RECURSION= Fase terakhir pada siklus hidup auditor dimana jumlah tenure hubungan audit antara partner dan klien telah berlangsung lebih dari lima tahun, akan diberikan nilai 1 apabila masa perikatan lebih dari lima tahun; LEVERAGE= Total Debt to Total Asset; LOSS= diukur menggunakan variable dummy, nilai 1 jika perusahaan mengalami kerugian dan 0 jika tidak ; CFO= Arus kas operasi perusahaan ; SIZE= LN Total Asset; GROWTH= menggunakan proksi PBV (Harga pasar saham dibagi dengan nilai buku per saham); FEMALE= 1 Jika partner audit Perempuan, 0 jika tidak; WORKLOAD= Jumlah klien yang ditangani oleh partner audit yang sama pada tahun yang sama dalam sektor industrial dan energy

Sumber: Data yang sudah diolah

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian, dapat disimpulkan bahwa siklus hidup partner audit memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Fase entry terbukti menurunkan kualitas audit karena keterbatasan pemahaman partner audit terhadap karakteristik klien, sedangkan fase adjustment meningkatkan kualitas audit karena auditor telah memiliki pengetahuan yang lebih memadai mengenai kondisi perusahaan. Sementara itu, recursion phase tidak menunjukkan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa partner audit perempuan mampu memperkuat kualitas audit pada fase adjustment, sedangkan beban kerja partner audit yang tinggi cenderung menurunkan kualitas audit pada seluruh fase siklus hidup partner audit. Hasil penelitian ini mengindikasikan pentingnya pengelolaan masa perikatan, distribusi beban kerja yang seimbang, dan pemeliharaan independensi auditor dan kompetensi untuk menjaga kualitas audit.

Penelitian selanjutnya disarankan untuk memperluas sampel dari berbagai sektor agar variasi fase siklus hidup partner audit dapat meningkat, periode pengamatan yang lebih panjang, dan menggunakan model lain untuk proksi kualitas audit guna memperoleh hasil yang lebih komprehensif.

Implikasi Penelitian

Penelitian ini memberikan kontribusi terhadap literatur audit dengan menunjukkan bahwa hubungan antara partner audit dan klien tidak bersifat statis, melainkan berkembang melalui fase-fase tertentu. Dengan menggunakan perspektif *audit partner life cycle*, penelitian ini menunjukkan bahwa kualitas audit dapat berbeda pada setiap fase hubungan auditor dan klien.

Hasil penelitian ini memberikan implikasi bagi Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam mengelola penugasan partner audit. Fase entry perlu memperoleh perhatian khusus karena merupakan tahap yang rentan terhadap penurunan kualitas audit, terutama pada masa transisi ketika partner audit baru mulai menangani klien. Sebaliknya, fase adjustment menunjukkan peningkatan kualitas audit karena partner telah memiliki pemahaman yang lebih baik terhadap klien, sementara hubungan audit belum terlalu panjang sehingga independensi relatif tetap terjaga. Hasil temuan dalam penelitian ini juga menunjukkan bahwa keberagaman gender, khususnya keterlibatan partner audit perempuan, dapat berkontribusi terhadap peningkatan kualitas audit. Selain itu, beban kerja partner audit yang berlebihan perlu dikendalikan karena dapat menurunkan kualitas audit. Oleh karena itu, KAP perlu mempertimbangkan pengaturan transisi partner, keberagaman gender, dan alokasi beban kerja secara proporsional dalam upaya menjaga kualitas audit.

Untuk regulator, hasil penelitian ini memberikan masukan bahwa kebijakan rotasi partner audit perlu dilihat tidak hanya sebagai upaya menjaga independensi, tetapi juga sebagai kebijakan yang memiliki konsekuensi terhadap *client specific knowledge*. Rotasi yang terlalu cepat dapat menimbulkan risiko kurangnya pemahaman terhadap klien, sedangkan hubungan yang terlalu panjang dapat menimbulkan *familiarity threat*. Oleh karena itu, pengaturan rotasi perlu menjaga keseimbangan antara independensi auditor dan akumulasi pengetahuan auditor terhadap klien.

DAFTAR PUSTAKA

- Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review*, 81(3).
- Chen, C. Y., Lin, C. J., & Lin, Y. C. (2008). Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415–445. <https://doi.org/10.1506/CAR.25.2.5>
- Cheng, Y., Haynes, C. M., & Yu, M. D. (2021). The Effect of Engagement Partner Workload on Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, 36(8), 1068–1091. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2020-2635>
- Croson, R., & Gneezy, U. (2009). Gender Differences in Preferences. *Journal of Economic Literature*, 47(2), 448–474. <https://doi.org/10.1257/jel.47.2.448>
- Fitriany, Utama, S., Martani, D., & Rosietta, H. (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*, 17(1), 12–27. <https://doi.org/10.9744/jak.17.1.12-27>
- Gipper, B., & Leuz, C. (2020). *On the Economics of Mandatory Audit Partner Rotation and Tenure: Evidence from PCAOB Data*.
- Hambrick, D. C., & Fukutomi, G. D. S. (n.d.). *The Seasons of a CEO's Tenure*.
- Jones, J. J. (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2). <http://www.jstor.org/stable/2491047>
- Mnif, Y., & Cherif, I. (2022). Audit Partner Workload, Gender and Audit Quality. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(5), 1047–1070. <https://doi.org/10.1108/JAAR-08-2021-0219>
- Nekhili, M., Javed, F., & Nagati, H. (2022). Audit Partner Gender, Leadership and Ethics: The Case of Earnings Management. *Journal of Business Ethics*, 177(2), 233–260. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04757-9>

- Nwaeze, E. T. (2025). Auditors' Life Cycle in Clients and Auditor Independence. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(2). <https://doi.org/10.3390/jrfm18020055>
- Papadakis, V., & Bourantas, D. (1998). The CEO as Corporate Champion of Technological Innovation: An Empirical Investigation. *Leadership and Organization Development Journal*, 10.
- Siregar, S. V, & Utama, S. (2008). Type of Earnings Management and the Effect of Ownership Structure, Firm Size, and Corporate-Governance Practices: Evidence from Indonesia. *International Journal of Accounting*, 43(1), 1–27. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2008.01.001>