



**Audit Quality in Transition: A Systematic Literature Review of Effort, Rotation, Expertise, and ESG Assurance.**

**Evodila**

Sekolah Tinggi Keguruan dan Ilmu Pendidikan Al Maksum, Indonesia.

*Corresponding author:* [evodila@stkipalmaksum.ac.id](mailto:evodila@stkipalmaksum.ac.id)

**ARTICLE INFO**

Article history  
 Received :  
 Accepted :  
 Published :

**Kata Kunci:**

*Kualitas Audit;  
 Audit Effort;  
 Rotasi Firma Audit;  
 Keahlian Komite Audit;  
 Sustainability assurance;*

**A B S T R A K**

*Kajian sistematis ini menyoroti empat pilar utama yang membentuk dinamika kualitas audit, yakni audit effort, rotasi firma audit, keahlian komite audit, dan sustainability assurance (SA). Hasil telaah menunjukkan bahwa sinyal risiko eksternal maupun klien mendorong auditor meningkatkan jam kerja, biaya, serta intensitas pengawasan, sementara regulasi kompleks, distribusi jam audit, teknologi digital, dan faktor psikologis auditor turut memengaruhi efisiensi serta kualitas audit. Rotasi firma audit memberikan manfaat fresh look yang memperkaya pengungkapan KAM dan meningkatkan kualitas ketika melibatkan auditor bereputasi tinggi, tetapi kebijakan rotasi wajib menghadirkan trade off berupa biaya transisi, hilangnya pengetahuan klien, dan potensi penurunan kualitas. Keahlian komite audit konsisten memperkuat transparansi, komunikasi, dan efektivitas pengawasan, sehingga mengurangi salah saji serta meningkatkan kredibilitas laporan. Sementara itu, SA terbukti memperkuat kepercayaan pemangku kepentingan dan reputasi perusahaan, meskipun efektivitasnya sangat dipengaruhi oleh standar, kompetensi penyedia, serta konteks institusional. Di sisi lain, keterbatasan adopsi, dominasi Big 4, serta risiko capture menunjukkan perlunya harmonisasi standar dan penguatan kapasitas profesi. Secara keseluruhan, literatur menegaskan bahwa kualitas audit merupakan hasil interaksi kompleks antara regulasi, institusi, kompetensi, dan inovasi profesi yang menuntut sinergi antara praktik, kebijakan, dan riset ke depan.*

**A B S T R A C T**

*This systematic review highlights four key pillars shaping audit quality dynamics: audit effort, audit firm rotation, audit committee expertise, and sustainability assurance (SA). The evidence indicates that external and client-related risk signals drive auditors to increase hours, fees, and monitoring intensity, while complex regulations, audit hour allocation, digital technologies, and auditors' psychological factors further influence efficiency and audit outcomes. Audit firm rotation provides a valuable "fresh-look" effect that enriches Key Audit Matter (KAM) disclosures and enhances quality when involving reputable auditors, yet mandatory rotation introduces trade-offs such as transition costs, client-specific knowledge loss, and potential quality decline. Audit committee expertise consistently strengthens transparency, communication, and oversight effectiveness, thereby reducing misstatements and improving reporting credibility. Meanwhile, SA enhances stakeholder trust and corporate reputation, although its effectiveness is contingent on standards, provider competence, and institutional context. Limited adoption, Big 4 dominance, and risks of capture underscore the need for harmonized standards and*

**Keyword:**

*Audit quality;  
 Audit effort;  
 Audit firm rotation;  
 Audit committee  
 expertise;  
 Sustainability assurance;*

*professional capacity building. Overall, the literature affirms that audit quality emerges from the complex interplay of regulation, institutions, expertise, and professional innovation, requiring greater integration of practice, policy, and future research.*

## PENDAHULUAN

Kualitas audit telah lama menjadi perhatian akademisi dan praktisi karena berpengaruh langsung terhadap kredibilitas laporan keuangan dan kepercayaan investor. Percepatan regulasi dan konvergensi standar membuat kebutuhan atas *assurance* baik keuangan ataupun keberlanjutan/ESG sangat dibutuhkan. Temuan empiris terbaru menunjukkan bahwa sustainability assurance meningkatkan kredibilitas pengungkapan sekaligus mendorong transformasi hijau perusahaan (Xia et al., 2024), dan bagaimana kualitas standar/prosedur assurance memediasi dampak ekonomi yang dihasilkan.

Berdasarkan tata kelola perusahaan, memperlihatkan bahwa ekspertise keuangan komite audit berperan mengurangi praktik manajemen laba riil; meski demikian, efektivitasnya dapat tergerus oleh konsentrasi kekuasaan CEO (Alquhaif & Alobaid, 2024). Karakteristik komite audit seperti komposisi, pengalaman, independensi, dan struktur kekuasaan manajemen menjadi penting saat menilai hubungan antara *effort*/proses audit dan kualitas pelaporan, sehingga sintesis bukti tidak mengabaikan heterogenitas konteks tata kelola. Dinamika *effort audit* dan adopsi teknologi juga berkembang cepat. Pentingnya menunjukkan bagaimana alokasi waktu/profesionalisme berinteraksi dalam membentuk hasil audit (Ciconte et al., 2024). Penelitian sangat mutakhir menyoroti potensi auditor yang memiliki keahlian digital dapat meningkatkan kualitas audit melalui saluran informasi dan saluran audit (Zhao et al., 2025), sekaligus membuka agenda riset baru tentang prasyarat tata kelola dan kompetensi agar manfaat teknologinya terealisasi.

Audit yang berkualitas tinggi dianggap mampu mendeteksi salah saji material, memastikan kepatuhan terhadap standar akuntansi, serta meningkatkan transparansi keuangan perusahaan (DeAngelo, 1981a; Francis, 2004). Kualitas audit merupakan isu sentral dalam bidang akuntansi dan auditing karena berhubungan langsung dengan kredibilitas laporan keuangan dan kepercayaan investor. Seiring dengan meningkatnya kompleksitas transaksi bisnis, globalisasi pasar modal, serta tekanan regulasi, penelitian mengenai kualitas audit terus berkembang dengan berbagai proksi. (Fahmi et al., 2024) melalui kajian Systematic Literature Review (SLR) telah mengelompokkan kualitas audit ke dalam empat proksi utama, yaitu *material misstatements*, *auditor communication*, *financial reporting quality*, dan *perception-based*.

Literatur terkini menunjukkan bahwa kualitas audit tidak hanya dipengaruhi oleh proksi klasik tersebut, melainkan juga oleh dimensi tambahan yang semakin relevan, seperti: *Audit Effort* dimana penggunaan waktu dan intensitas kerja auditor yang memengaruhi akurasi deteksi salah saji (Carson et al., 2013). *Audit Firm Rotation* dimana kebijakan rotasi auditor sebagai mekanisme menjaga independensi (Ewelt-knauer et al., 2013). *Audit Committee Expertise* dimana keahlian akuntansi dan keuangan pada komite audit yang meningkatkan pengawasan (Khrisnan & Visvanathan, 2008). Dan *Sustainability Assurance* dimana kebutuhan jaminan atas laporan keberlanjutan/ESG yang semakin meningkat di era akuntabilitas lingkungan dan sosial (Simnett et al., 2009). Sehingga terdapat ruang penelitian untuk memperluas kajian mengenai kualitas audit dengan memasukkan dimensi baru tersebut. Hal ini penting untuk memberikan gambaran yang lebih komprehensif tentang faktor-faktor yang memengaruhi kualitas audit, baik dari sisi tradisional maupun kontemporer, serta untuk mengidentifikasi celah penelitian yang dapat menjadi dasar studi empiris selanjutnya.

## KAJIAN LITERATUR

### Kualitas Audit

Kualitas audit didefinisikan sebagai probabilitas auditor dalam menemukan dan melaporkan salah saji material pada laporan keuangan klien (DeAngelo, 1981b). Penelitian selanjutnya menekankan bahwa kualitas audit yang tinggi memberikan jaminan atas kredibilitas informasi akuntansi dan pelaporan keuangan (Francis,

2004). Maka dari itu, kualitas audit bukan hanya produk teknis, melainkan juga cerminan independensi, profesionalisme, dan tata kelola yang efektif. Kajian sistematis (Fahmi et al., 2024) merangkum empat proksi utama kualitas audit, yaitu: *material misstatements*, *auditor communication*, *financial reporting quality*, dan *perception-based*. Akan tetapi, perkembangan terkini menuntut integrasi dimensi tambahan seperti *audit effort*, *audit firm rotation*, *audit committee expertise*, dan *sustainability assurance* yang mencerminkan dinamika praktik audit global.

### **Audit Effort**

*Audit effort* didefinisikan sebagai jumlah waktu dan aktivitas audit yang dicurahkan oleh auditor untuk memeriksa laporan keuangan secara rutin dan biasanya diukur melalui *audit hours* atau *audit fees* pada tingkat *engagement* secara keseluruhan (Al-ansi, 2022). *Audit effort*, yang diukur dari alokasi waktu dan intensitas kerja auditor, berperan penting dalam mendeteksi salah saji. Studi terkini menunjukkan bahwa usaha profesional berbanding lurus dengan kualitas audit, sementara usaha komersial tidak selalu menurunkan mutu audit (Afzali et al., 2025; Cicone et al., 2024).

### **Audit Firm Rotation**

Rotasi Audit merujuk pada kebijakan penunjukan firma audit untuk melakukan audit terhadap suatu perusahaan atau organisasi dalam periode waktu yang telah ditentukan (*Rotation of Auditors*, 2024), setelah itu firma audit yang berbeda harus ditunjuk. Tujuan utama kebijakan ini adalah untuk memastikan independensi dan objektivitas auditor, serta mengurangi risiko yang timbul ketika auditor dan klien mengembangkan hubungan yang terlalu dekat dalam jangka waktu yang lama, yang berpotensi mengganggu kualitas dan imparialitas audit. Rotasi auditor diyakini menjaga independensi dengan mengurangi kedekatan personal antara auditor dan klien. Meski demikian, efektivitasnya masih diperdebatkan. Beberapa penelitian menemukan bahwa rotasi wajib meningkatkan independensi, tetapi juga berpotensi menurunkan efisiensi karena hilangnya pengetahuan spesifik klien (Ewelt-knauer et al., 2013).

### **Audit Committee Expertise**

Keahlian komite audit biasanya merujuk pada kemampuan profesional anggota komite audit, termasuk juga keahlian non-akuntansi seperti akademisi, profesional keuangan (CFO), hukum, atau industri spesifik (Cheung & Chung, 2022). Keahlian finansial dan akuntansi dalam komite audit berkontribusi terhadap pengawasan laporan keuangan dan kinerja auditor. Penelitian terbaru menegaskan bahwa ekspertise komite audit menurunkan praktik manajemen laba riil, meski pengaruhnya dapat dipengaruhi oleh kekuasaan CEO (Alquhaif & Alobaid, 2024).

### **Sustainability Assurance**

Menyebut *sustainability assurance* sebagai *independent review of the company's internal sustainability processes*, yang bertujuan meningkatkan robustnes, akurasi, dan reliabilitas informasi dalam laporan keberlanjutan untuk pengguna keputusan (Rimmel, 2020). Dengan meningkatnya perhatian terhadap isu ESG, *sustainability assurance* menjadi indikator penting kualitas audit kontemporer. Assurance atas laporan keberlanjutan terbukti meningkatkan kredibilitas pengungkapan dan mendorong transformasi hijau perusahaan, terutama bila mengacu pada standar ISAE 3000 (Xia et al., 2024).

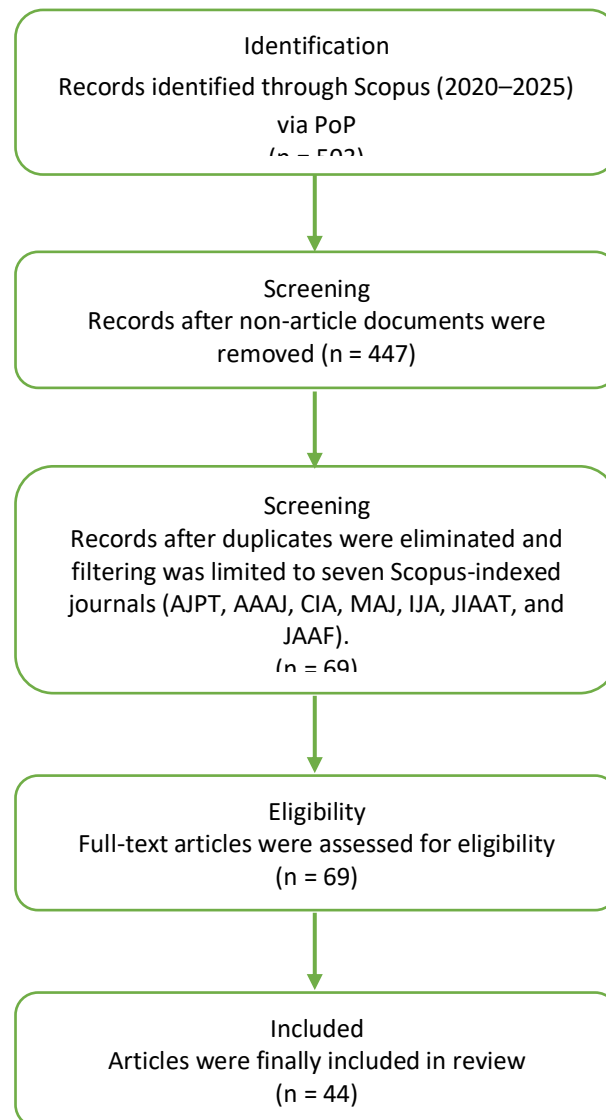
## **METODOLOGI PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan pendekatan *Systematic Literature Review* (SLR). Pendekatan SLR dipilih karena memungkinkan peneliti melakukan telaah literatur secara sistematis, transparan, dan terstruktur, sehingga hasil sintesis dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah (Tranfield et al., 2003). Metode ini digunakan untuk mengidentifikasi, mengevaluasi, dan menyintesis penelitian-penelitian sebelumnya terkait kualitas audit dengan dimensi; *audit effort*, *audit firm rotation*, *audit committee expertise*, dan *sustainability assurance*).

Data penelitian dikumpulkan melalui basis data internasional Scopus yang diakses melalui aplikasi Harzing's Publish or Perish (PoP). Strategi pencarian dilakukan dengan memasukkan kata kunci berikut; "audit effort" OR "audit hour". "audit firm rotation" OR "auditor switching". "audit committee expertise" OR "audit committee financial literacy". "sustainability assurance" OR "ESG assurance". "misstatements" AND "auditor communication" AND "financial reporting quality". Dengan fokus pada studi yang diterbitkan antara tahun 2020 hingga 2025 untuk memberikan gambaran tentang kondisi saat ini. Artikel difokuskan juga pada tujuh jurnal inti bidang auditing yaitu: *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (AJPT), *Accounting Auditing and Accountability Journal* (AAAJ), *Current Issues in Auditing* (CIA), *Managerial Auditing Journal* (MAJ),

*International Journal of Auditing (IJA)*, *Journal of International Accounting Auditing and Taxation (JIAAT)*, dan *Journal of Accounting Auditing and Finance (JAAF)*.

Proses pencarian awal menghasilkan sejumlah besar artikel, yang kemudian melalui tahap *identification* yaitu sebanyak 503 artikel berhasil diperoleh dari basis data Scopus melalui aplikasi Publish or Perish (PoP). Tahap screening dilakukan dalam dua tahap penyaringan. Pertama, setelah menghapus dokumen selain artikel ilmiah (misalnya prosiding, buku, atau editorial), jumlah artikel tersisa menjadi 447. Kedua, pembatasan hanya pada tujuh jurnal Scopus bereputasi (AJPT, AAAJ, CIA, MAJ, IJA, JIAAT, dan JAAF), jumlah artikel menyusut menjadi 69. Artikel yang lolos kemudian diperiksa *full-text* pada tahap eligibility dengan menelaah 69 artikel *full text* untuk memastikan kesesuaian dengan kriteria inklusi dan eksklusi. Akhirnya, pada tahap *included*, sebanyak 44 artikel dipilih untuk dianalisis lebih lanjut, dapat kita sebagai berikut:



**Gambar 1. PRISMA Flow Diagram of the Article Selection Process (Scopus via Publish or Perish)**

**HASIL DAN PEMBAHASAN**

Berdasarkan hasil analisis tinjauan literatur sistematis dengan menggunakan pendekatan bibliometrik, rangkuman pengukuran kualitas audit yang diprosikan dalam *audit effort*, *audit firm rotation*, *audit committee expertise*, dan *sustainability assurance*, adalah sebagai berikut.

**Table 1. Rangkuman Artikel yang digunakan dalam tinjauan sistematis**

Kategori	Artikel Terkait	Rangkuman Artikel
<i>audit effort</i>	(Azzali et al., 2021; Baatwah et al., 2023; Bae et al., 2021; Brazel et al., 2022; Chao, 2022; C. Chen et al., 2022; H. Chen et al., 2021; Contessotto et al., 2021; Dou et al., 2024; El-Helaly & Al-Dah, 2025; Hwang et al., 2022; Hwang & Hong, 2022; B.-J. Kim et al., 2023; S. Kim et al., 2024; Lee & Ha, 2021; Mottinger, 2024; Oradi, 2021; Rahman et al., 2024; Shen et al., 2021; Teng & Han, 2022; Yun & Chun, 2021)	<i>Audit effort</i> merupakan variabel <i>responsif</i> terhadap risiko, regulasi, dan kapasitas teknologi, sehingga menjadi penentu penting <i>audit quality</i> . Variasi muncul terkait bagaimana <i>effort</i> diwujudkan (jam, fees, prosedur, atau kualitas pengungkapan) tergantung atribut firma, penggunaan teknologi, dan konteks institusional.
<i>audit firm rotation</i>	(Berglund & Sterin, 2025; Brooks et al., 2022; Federsel, 2025; Harber & Maroun, 2020; Hrazdil et al., 2024; Kamarudin et al., 2022; B.-J. Kim et al., 2023; Lee & Ha, 2021; L. Li et al., 2023; Mazza et al., 2025)	Kebijakan rotasi harus dirancang secara hati-hati: <i>partner rotation</i> menjadi solusi yang lebih baik daripada <i>mandatory firm rotation</i> di banyak konteks. Dan konteks pasar menjadi penentu apakah manfaat independensi melampaui biaya kompetitif dan efisiensi. Kecuali jika ada mekanisme transisi yang kuat untuk menjaga transfer pengetahuan dan kualitas.
<i>audit committee expertise</i>	(Firoozi & Magnan, 2022; Hwang et al., 2022; Wang & Wang, 2025; Zarza Herranz et al., 2020; Zhang & Shailer, 2022)	<i>Audit committee expertise</i> merupakan mekanisme <i>governance</i> yang konsisten memperkuat kualitas audit dan memperbaiki komunikasi. Komposisi spesifik dan konteks perusahaan besar ataupun kecil, domestik maupun multinational juga mempengaruhi magnitudo efek tersebut.
<i>sustainability assurance</i>	(Bakarich et al., 2023; Boiral et al., 2020; Bouten & Hoozée, 2025; Carey et al., 2021; Dalla Via & Perego, 2020; Farooq & de Villiers, 2020; Florio, 2024; García-Sánchez et al., 2022; Horne et al., 2024; T. Li et al., 2023; Silvola & Vinnari, 2021)	<i>Sustainability assurance</i> memperkuat <i>audit quality</i> dalam domain ESG, tetapi manfaatnya tergantung pada harmonisasi standar, kualitas pemberi jasa <i>assurance</i> , dan konteks institusional. Penekanan sustainability juga berdampak pada komposisi talenta profesi akuntansi.

Sumber: data dioalah (2025)

Sinyal risiko dari lingkungan eksternal maupun klien mendorong auditor untuk meningkatkan *effort*. Seperti, *economic policy uncertainty* dan *fraud* terbukti menaikkan *audit hours* maupun *audit fees* (Mottinger, 2024; Yun & Chun, 2021). Faktor lain seperti konsentrasi pelanggan pemerintah, media tone, pengalaman klien atas *fraud* maupun *environmental accident*, serta risiko bisnis atau pergantian manajemen juga berdampak pada peningkatan *audit fees*, jam kerja, maupun *audit report lag* (Bae et al., 2021; Chao, 2022; H. Chen et al., 2021; Lee & Ha, 2021; Oradi, 2021; Shen et al., 2021). *Oversight* dari regulator seperti PCAOB turut memperkuat penyesuaian *effort auditor* (B.-J. Kim et al., 2023). Regulasi dan standar yang lebih kompleks meningkatkan tuntutan *effort*, terutama dalam transaksi berisiko. Penerapan IFRS maupun auditing standards baru membuat auditor perlu menambah jam dan biaya audit untuk menjaga kualitas pelaporan

(Azzali et al., 2021; El-Helaly & Al-Dah, 2025). Selain itu, atribut firma, pengalaman tim, hingga budaya lokal yang lebih *risk-averse* juga memengaruhi efisiensi maupun kualitas audit (C. Chen et al., 2022; Contessotto et al., 2021; Dou et al., 2024). Berkaitan dengan alokasi jam audit, pola distribusi kerja berperan penting terhadap kualitas. Audit yang dilakukan secara lebih merata sepanjang tahun terbukti meningkatkan kualitas dibandingkan dengan konsentrasi di periode puncak (S. Kim et al., 2024). Sebaliknya, tekanan anggaran jam dan beban kerja yang tinggi dapat menurunkan kualitas audit (Hwang & Hong, 2022). Peran teknologi juga sangat krusial, adopsi akan teknologi AI dan *digital audit tools* dapat meningkatkan efisiensi, dan mengurangi *audit report lag*, serta menurunkan risiko *restatement* (Brazel et al., 2022; Rahman et al., 2024). Terakhir, faktor psikologis dan profesional auditor seperti *self-efficacy* dan *remote audit proficiency* memediasi hubungan *effort* dan kinerja selama kondisi krisis seperti pandemi (Baatwah et al., 2023).

Penelitian mengenai *audit firm rotation* dalam hal ini menyoroti dua dimensi utama, yakni; efek *fresh look* dan konsekuensi kebijakan rotasi wajib dalam dinamika pasar audit. Dari sisi *fresh look*, pergantian KAP selalu membawa perspektif baru yang tercermin pada perubahan signifikan dalam pengungkapan *Key Audit Matters* (KAMs), sehingga dinilai mampu memperkaya kualitas informasi audit (Federsel, 2025). Hasil serupa juga terlihat ketika klien beralih ke auditor dengan reputasi lebih tinggi, seperti Big 4, yang berkontribusi pada peningkatan *informativeness* laporan keuangan (Hrazdil et al., 2024). Akan tetapi, tidak semua bentuk *switching* berdampak positif. Perpindahan ke auditor dengan kualitas lebih rendah justru menurunkan konservatisme dan kualitas pelaporan (Kamarudin et al., 2022). Sementara itu, dimensi kebijakan menunjukkan adanya *trade off* yang lebih kompleks. Rotasi wajib memang dirancang untuk memperkuat independensi auditor, namun dalam praktiknya dapat mengganggu dinamika pasar. (Kamarudin et al., 2022) menemukan bahwa di pasar berkembang, *mandatory rotation* justru melemahkan hubungan antara kompetisi auditor dan *audit fees*. Risiko lain yang disoroti adalah hilangnya pengetahuan mendalam mengenai klien, terutama dalam konteks *tenure* panjang yang semula dapat berfungsi sebagai sinyal kualitas, misalnya pada pelaporan CSR (Brooks et al., 2022). Perspektif praktis di negara berkembang juga menunjukkan keraguan terhadap kebijakan ini karena adanya biaya *switching* yang tinggi serta potensi kehilangan *tacit knowledge* (Harber & Maroun, 2020). Hal serupa juga berlaku pada skema *partner rotation* atau *dual rotation*, di mana keterlibatan yang lebih pendek cenderung mengurangi akumulasi pengetahuan dan menurunkan kualitas audit (Mazza et al., 2025). Lebih jauh, faktor eksternal seperti regulasi litigasi dan risiko hukum ikut memengaruhi pilihan auditor. (L. Li et al., 2023) menemukan bahwa penurunan risiko litigasi menurunkan insentif perusahaan untuk menggunakan auditor berkualitas tinggi. Selain itu, pertimbangan reputasi turut berperan, seperti tekanan terkait *opini going concern* sering kali mendorong perusahaan berpindah ke auditor yang dianggap lebih “ramah” (Berlund & Sterin, 2025).

Keahlian komite audit secara konsisten dikaitkan dengan peningkatan efektivitas pengawasan dan kualitas pelaporan. (Zarza Herranz et al., 2020) menemukan bahwa keberadaan anggota komite audit dengan latar belakang akuntansi memperkuat transparansi pada perusahaan besar di Eropa. Sejalan dengan itu, (Wang & Wang, 2025) menekankan bahwa bukan hanya keahlian teknis yang penting, tetapi juga kualitas komunikasi antara auditor dan komite audit. Keahlian komite audit membantu memperdalam diskusi dan memperkuat efektivitas komunikasi, yang pada akhirnya meningkatkan kualitas audit. Kompetensi komite audit, baik berupa keahlian akuntansi dan keuangan, pengetahuan industri, maupun keragaman latar belakang anggota, berhubungan dengan berbagai *outcome* audit. Misalnya, audit *committee expertise* terbukti berasosiasi dengan pengungkapan KAM yang lebih informatif dan peningkatan kualitas audit (Firoozi & Magnan, 2022; Zhang & Shailer, 2022). Selain itu, komposisi geografis atau keterlibatan anggota asing dapat memengaruhi *audit fees* dan persepsi risiko auditor (Firoozi & Magnan, 2022). Dalam konteks risiko eksternal, kompetensi komite audit juga mampu meredam dampak negatif, misalnya rendahnya tekanan litigasi dalam proses pemilihan auditor (L. Li et al., 2023). Regulasi tata kelola semakin menegaskan pentingnya kualifikasi komite audit. (Hwang et al., 2022) menunjukkan bahwa *corporate governance* yang kuat termasuk keberadaan komite audit yang kompeten, dapat memperkuat independensi auditor dan mendukung kualitas pengendalian mutu. Secara keseluruhan, studi-studi tersebut menegaskan bahwa kompetensi komite audit tidak hanya meningkatkan pengawasan, tetapi juga mendorong komunikasi yang lebih efektif dengan auditor. Hal ini pada akhirnya berdampak pada pengurangan salah saji, peningkatan kualitas pelaporan, serta terciptanya audit yang lebih independen dan kredibel (Wang & Wang, 2025; Zarza Herranz et al., 2020).

*Sustainability assurance* (SA) secara umum terbukti meningkatkan kredibilitas laporan ESG (*Environmental, Social, and Governance*) serta memperkuat reputasi perusahaan, karena keberadaan *assurance* eksternal menumbuhkan kepercayaan pemangku kepentingan (Florio, 2024; García-Sánchez et al., 2022). Akan tetapi, efektivitas *assurance* sangat ditentukan oleh standar yang digunakan, kompetensi penyedia, dan konteks institusional tempat *assurance* dilakukan (Silvola & Vinnari, 2021). Lebih jauh, penekanan pada isu keberlanjutan dapat menarik talenta prososial, sekaligus menimbulkan tantangan bagi profesi auditor yang

dituntut tetap menjaga skeptisisme profesional (Horne et al., 2024). Literatur menyoroti dua jalur utama peran SA. Pertama, assurance berfungsi sebagai mekanisme peningkatan kredibilitas dan reputasi melalui penguatan kepercayaan terhadap pengungkapan ESG (Florio, 2024; García-Sánchez et al., 2022). Kedua, keberadaan *Sustainability assurance* juga memengaruhi dinamika profesi, baik melalui perekrutan tenaga kerja dengan orientasi keberlanjutan maupun kebutuhan untuk melengkapi mereka dengan pelatihan skeptisisme profesional agar kualitas *assurance* tetap terjaga (Horne et al., 2024). (Silvola & Vinnari, 2021) menambahkan bahwa dalam masyarakat dengan tingkat kepercayaan tinggi, auditor menghadapi batasan institusional dalam mempromosikan *assurance*, sehingga upaya harmonisasi standar menjadi semakin relevan. Penelitian lain menyoroti dimensi *uptake*, kualitas, dan implikasi ekonomi dari SA. Adopsi SA masih terbatas di banyak negara, sering kali hanya bersifat *limited level*, dengan di dominasi Big 4 secara internasional yang tidak selalu merata (Bakarich et al., 2023; Boiral et al., 2020). Faktor internal seperti kompensasi manajemen yang terkait ESG serta spesialisasi auditor terbukti meningkatkan kualitas SA (Dalla Via & Perego, 2020). Secara ekonomi, voluntary SA dapat mengurangi keterbatasan pendanaan dan menurunkan biaya utang (Carey et al., 2021). Namun, negosiasi ruang lingkup antara assurer dan klien menciptakan *trade off*, cakupan yang lebih luas meningkatkan kredibilitas tetapi juga memperbesar risiko capture (Bouten & Hoozée, 2025; Farooq & de Villiers, 2020). Konteks institusional kembali berperan penting, sebagaimana terlihat di China di mana lemahnya regulasi, minimnya tekanan investor, dan keterbatasan penyedia *assurance* menjadi alasan utama rendahnya tingkat SA (L. Li et al., 2023; T. Li et al., 2023).

## KESIMPULAN

*Audit effort* terbukti sangat dipengaruhi oleh sinyal risiko eksternal, kompleksitas regulasi, serta karakteristik klien dan firma. Ketidakpastian kebijakan, fraud, media tone, maupun pengalaman klien atas insiden berisiko mendorong peningkatan audit fees, jam kerja, dan audit report lag (Bae et al., 2021; Chao, 2022; Mottinger, 2024; Yun & Chun, 2021). Regulasi yang semakin ketat, penerapan IFRS, serta oversight regulator turut memperkuat tuntutan effort (Azzali et al., 2021; B.-J. Kim et al., 2023). Efisiensi dan kualitas audit juga dipengaruhi distribusi jam kerja, adopsi teknologi digital, serta faktor psikologis auditor (Baatwah et al., 2023; Brazel et al., 2022; S. Kim et al., 2024). Secara keseluruhan, temuan ini menegaskan bahwa kualitas audit bergantung pada perencanaan yang adaptif, investasi pada teknologi dan pelatihan, serta pemantauan regulator terhadap indikator pasar.

Pergantian auditor kerap menghadirkan perspektif baru melalui perubahan Key Audit Matters dan peningkatan informativeness, terutama saat klien beralih ke auditor bereputasi tinggi (Federsel, 2025; Hrazdil et al., 2024). Namun, switching ke auditor dengan kualitas lebih rendah justru melemahkan konservatisme dan kualitas pelaporan (Kamarudin et al., 2022). Dari sisi kebijakan, rotasi wajib memang dimaksudkan memperkuat independensi, tetapi berisiko mengganggu dinamika pasar, meningkatkan biaya *switching*, serta mengurangi akumulasi pengetahuan auditor yang sebelumnya dapat mendukung kualitas audit, misalnya dalam pelaporan CSR (Brooks et al., 2022; Harber & Maroun, 2020; Mazza et al., 2025). Faktor eksternal seperti risiko litigasi maupun reputasi juga memengaruhi arah switching, di mana perusahaan dapat berpindah ke auditor yang lebih “ramah” untuk mengurangi tekanan *opini going concern* (Berglund & Sterin, 2025; L. Li et al., 2023). Secara keseluruhan, kualitas audit dalam konteks rotasi bergantung pada desain kebijakan yang menyesuaikan kondisi pasar dan strategi perusahaan dalam memilih auditor.

Literatur menunjukkan bahwa keahlian komite audit berperan penting dalam memperkuat efektivitas pengawasan dan kualitas audit. Dengan berlatarbelakangkan akuntansi ataupun keuangan terbukti meningkatkan transparansi, memperdalam diskusi dengan auditor, serta menghasilkan pengungkapan KAM yang lebih informatif (Firoozi & Magnan, 2022; Zarza Herranz et al., 2020; Zhang & Shailer, 2022). Regulasi tata kelola menegaskan pentingnya kualifikasi ini karena kompetensi komite audit mampu meredam risiko eksternal, mengurangi salah saji, dan meningkatkan kualitas pelaporan (Hwang et al., 2022; L. Li et al., 2023). Dengan demikian, keberadaan komite audit yang kompeten dan komunikatif menjadi fondasi bagi terciptanya audit yang lebih berkualitas dan terpercaya.

SA secara konsisten terbukti memperkuat kredibilitas laporan ESG dan reputasi perusahaan, akan tetapi efektivitasnya sangat dipengaruhi oleh standar, kompetensi penyedia, serta konteks institusional (Florio, 2024; García-Sánchez et al., 2022; Silvola & Vinnari, 2021). Sehingga kepercayaan stakeholder terhadap pengungkapan ESG juga meningkat, sementara di sisi lain turut membentuk dinamika profesi melalui rekrutmen talenta prososial yang tetap memerlukan pelatihan skeptisisme profesional agar kualitas *assurance* tetap terjaga (Horne et al., 2024). Penelitian SA masih terbatas dan didominasi oleh Big 4, dan sering kali hanya pada *limited level* (Bakarich et al., 2023; Boiral et al., 2020). Pentingnya harmonisasi standar untuk mengurangi variasi kualitas (L. Li et al., 2023; T. Li et al., 2023).

## DAFTAR PUSTAKA

- Afzali, A., Afzali, M., & Ittonen, K. (2025). Distracted auditors, audit effort, and earnings quality. *Accounting Forum*, 49(4), 883–912. <https://doi.org/10.1080/01559982.2024.2329350>
- Al-ansi, A. A. (2022). Is the impact of audit effort on quality of auditors' performance contingent on virtual audit proficiency? An auditors' perspective during the COVID-19 pandemic. *Cogent Business & Management*, 9(1), 1–18. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2144704>
- Alquhaif, A. S., & Alobaid, R. O. (2024). Audit committee financial expertise and real earnings management via accretive repurchases: does CEO power matter? *Humanities and Social Sciences Communications*, 1614, 1–17. <https://doi.org/10.1057/s41599-024-04004-2>
- Azzali, S., Mazza, T., Reichelt, K. J., & Wang, D. (2021). Does Mandatory IFRS Adoption Affect Audit Hours and the Effectiveness to Constrain Earnings Management? Evidence from Italy. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 40(4), 1–25. <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-061>
- Baatwah, S. R., Al-Ansi, A. A., Almoataz, E. S., & Salleh, Z. (2023). Self-efficacy, remote audit proficiency, effort, and performance in the COVID-19 crisis: an auditor's perspective. *Managerial Auditing Journal*, 38(6), 832–862. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2022-3570>
- Bae, G. S., Choi, S. U., & Lee, J. E. (2021). Auditors' Response to Auditor Business Risk: An Analysis Using Public and Private Companies. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 40(4), 27–51. <https://doi.org/10.2308/AJPT-19-102>
- Bakarich, K. M., Hoffmann, M., Marcy, A. S., & O'Brien, P. (2023). Accountants' Views on Sustainability Reporting: A Generational Divide. *Current Issues in Auditing*, 17(1), A22–A35. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2022-003>
- Berglund, N. R., & Sterin, M. (2025). Do Auditors and Clients Respond to the Expected Self-Fulfilling Prophecy Effect of Going Concern Opinions? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 0(0), 0148558X251358521. <https://doi.org/10.1177/0148558X251358521>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M.-C. (2020). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 309–334. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918>
- Bouten, L., & Hoozée, S. (2025). How sustainability assurance work gets done: assurors' sensemaking, socialization and interactions with clients. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 38(1), 143–173. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2022-5973>
- Brazel, J. F., Ehimwenma, E., & Koreff, J. (2022). Do Different Data Analytics Impact Auditors' Decisions? *Current Issues in Auditing*, 16(2), 24–38. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2021-031>
- Brooks, L. (Lily) Z., Gill, S., Wong-On-Wing, B., & Yu, M. D. (2022). Does audit firm tenure enhance firm value? Closing the expectation gap through corporate social responsibility. *Managerial Auditing Journal*, 37(8), 1113–1145. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2020-2902>
- Carey, P., Khan, A., Mihret, D. G., & Muttakin, M. B. (2021). Voluntary sustainability assurance, capital constraint and cost of debt: International evidence. *International Journal of Auditing*, 25(2), 351–372. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12223>
- Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A., Lennox, C. S., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2013). Audit Reporting for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(October 2012), 353–384. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50324>
- Chao, C.-L. (2022). CEO turnover and audit pricing: the role of media tone. *Managerial Auditing Journal*, 37(6), 721–741. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2021-3061>
- Chen, C., Jia, H., Xu, Y., & Ziebart, D. (2022). The effect of audit firm attributes on audit delay in the presence of financial reporting complexity. *Managerial Auditing Journal*, 37(2), 283–302. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2020-2969>
- Chen, H., Jia, W., Li, S., & Liu, Z. (2021). Governmental customer concentration and audit pricing. *Managerial Auditing Journal*, 36(2), 334–362. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2019-2159>
- Cheung, K. Y., & Chung, C. V. (2022). The impacts of audit committee expertise on real earnings management: Evidence from Hong Kong. *Cogent Business & Management*, 9(1), 1–23. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2126124>
- Ciconte, W. A., Leiby, J., & Willekens, M. (2024). Where Does the Time Go? Auditors' Commercial Effort, Professional Effort, and Audit Quality. *Journal of Accounting Research*, 63(1), 255–317., 63(1), 255–317. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12569>
- Contessotto, C., Knechel, W. R., & Moroney, R. (2021). How do audit team industry and client-specific experience impact audit effort and audit fees? *International Journal of Auditing*, 25(1), 249–268.

- <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12219>
- Dalla Via, N., & Perego, P. (2020). The Relative Role of Firm Incentives, Auditor Specialization, and Country Factors as Antecedents of Nonfinancial Audit Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 75–104. <https://doi.org/10.2308/ajpt-18-085>
- DeAngelo, L. E. (1981a). Auditor Independence, “Low Balling”, And Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 113–127.
- DeAngelo, L. E. (1981b). Auditor size and audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(May), 183–199.
- Dou, H., Khoo, E. S., Tan, W., & Zhang, J. J. (2024). Superstition, Risk Aversion, and Audit Quality: Evidence from China. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 43(4), 51–85. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2022-140>
- El-Helaly, M., & Al-Dah, B. (2025). Auditing standards and audit effort: evidence from related party transactions. *Managerial Auditing Journal*, 40(4), 451–477. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2023-4176>
- Ewelt-knauer, C., Gold, A., & Pott, C. (2013). Mandatory Audit Firm Rotation : A Review of Stakeholder Perspectives and Prior Research. *Accounting in Europe*, 10(1), 27–41. <https://doi.org/10.1080/17449480.2013.772717>
- Fahmi, M., Harahap, R. U., & Evodila. (2024). Persepsi Kualitas Audit: Misstatements, Auditor Communication, Financial Reporting Quality Dan Perception-Based. *JRAM (Jurnal Riset Akuntansi Multiparadigma)*, 11(1), 22–32.
- Farooq, M. B., & de Villiers, C. (2020). How sustainability assurance engagement scopes are determined, and its impact on capture and credibility enhancement. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 417–445. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2018-3727>
- Federsel, F. P. (2025). Fresh-look effect of audit firm and audit partner rotations? Evidence from European key audit matters. *International Journal of Auditing*, 29(1), 160–187. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12364>
- Firoozi, M., & Magnan, M. (2022). Audit committee members’ proximity to corporate headquarters and audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 37(8), 1062–1090. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2020-2684>
- Florio, C. (2024). A structured literature review of empirical research on mandatory auditor rotation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 55, 100623. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2024.100623>
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36, 345–368. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003>
- García-Sánchez, I.-M., Raimo, N., Uribe-Bohorquez, M.-V., & Vitolla, F. (2022). Corporate reputation and stakeholder engagement: Do assurance quality and assurer attributes matter? *International Journal of Auditing*, 26(3), 388–403. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12287>
- Harber, M., & Maroun, W. (2020). Mandatory audit firm rotation: a critical composition of practitioner views from an emerging economy. *Managerial Auditing Journal*, 35(7), 861–896. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2019-2405>
- Horne, E., Loftus, S., McCoy, S. S., & Winn, A. M. (2024). Attracting the Next Generation of Accountants: The Joint Impact of Sustainability Emphasis and Social Value Orientation on Accounting Career Perceptions. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 43(1), 191–209. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2022-107>
- Hrazdil, K., Simunic, D. A., & Suwanyangyuan, N. (2024). Auditor Choice and the Informativeness of 10-K Reports. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 39(2), 388–413. <https://doi.org/10.1177/0148558X211062430>
- Hwang, S., & Hong, P. K. (2022). Auditors’ workload and audit quality under audit hour budget pressure: Evidence from the Korean audit market. *International Journal of Auditing*, 26(3), 371–387. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12286>
- Hwang, S., Sarath, B., & Han, S. (2022). Auditor independence: The effect of auditors’ quality control efforts and corporate governance. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47, 100470. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022.100470>
- Kamarudin, K. A., Islam, A., Wan Ismail, W. A., & Jahan, M. A. (2022). The effect of mandatory audit firm rotation and the auditing and reporting standards on the auditor competition and audit fees relationship: Evidence from emerging markets. *International Journal of Auditing*, 26(2), 252–278. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12276>
- Khrisnan, G. V., & Visvanathan, G. (2008). Does the SOX Definition of an Accounting Expert Matter? The Association between Audit Committee Directors’ Accounting Expertise and Accounting Conservatism.

- Contemporary Accounting Research*, 25(3), 827–858. <https://doi.org/10.1506/car.25.3.7>
- Kim, B.-J., Mande, V., & Son, M. (2023). Determinants and consequences of auditor switching during fiscal year-end audit fieldwork. *International Journal of Auditing*, 27(2–3), 91–108. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12303>
- Kim, S., Kang, M., Lee, H.-Y., & Mande, V. (2024). How hours allocated to year-round auditing procedures affect audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 39(7), 731–752. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2023-4126>
- Lee, E. Y., & Ha, W. (2021). Auditors' response to corporate fraud: evidence from audit fees and auditor turnover. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 405–436. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2019-2515>
- Li, L., Monroe, G. S., & Coulton, J. (2023). Managerial litigation risk and auditor choice. *International Journal of Auditing*, 28(1), 142–169. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12322>
- Li, T., Hidayah, N. N., Lyu, O., & Lowe, A. (2023). Navigational space for the absence of sustainability assurance in China. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(5), 1221–1248. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2020-4514>
- Mazza, T., Azzali, S., Reichelt, K. J., & Fornaciari, L. (2025). Short Horizon for Audit Partner and Audit Quality: Evidence From a Dual-Rotation Regime. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 0(0), 0148558X241293497. <https://doi.org/10.1177/0148558X241293497>
- Mottinger, M. (2024). Corruption and audit fees: New evidence from EU27 countries. *International Journal of Auditing*, 28(4), 717–742. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12349>
- Oradi, J. (2021). CEO succession origin, audit report lag, and audit fees: Evidence from Iran. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 45, 100414. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2021.100414>
- Rahman, M. J., Zhu, H., & Yue, L. (2024). Does the adoption of artificial intelligence by audit firms and their clients affect audit quality and efficiency? Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 39(6), 668–699. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2023-3846>
- Rimmel, G. (2020). Sustainability audit and assurance. In *Accounting for Sustainability*. Routledge.
- Rotation of auditors.* (2024). Accounting Terms Lexicon. <https://accountingtermslexicon.com/definitions/r/rotation-of-auditors/>
- Shen, H., Wu, H., Wu, X., & You, J. (2021). Once Bitten, Twice Shy: The Effect of Experiencing a Client with an Environmental Accident on Audit Effort. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 40(4), 149–170. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-005>
- Silvola, H., & Vinnari, E. (2021). The limits of institutional work: a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(1), 1–30. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3890>
- Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on Sustainability Reports : An International Comparison. *The Accounting*, 84(3), 937–967.
- Teng, Z.-L., & Han, J. (2022). Audit fees, audit report lag and abnormal tone: evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 38(2), 186–205. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2021-3086>
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review \*. *British Journal of Management*, 14, 207–222.
- Wang, J., & Wang, Y. (2025). Is auditor-AC communication a good indicator of audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 40(3), 245–277. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2024-4358>
- Xia, X., Gao, S., & Cheng, H. (2024). What Gets Measured , Gets Managed : The Role of Sustainability Assurance in Green Transformation. *Sustainability*, 16, 1–18.
- Yun, Y., & Chun, H. (2021). Economic policy uncertainty and audit effort: evidence from audit hours. *Managerial Auditing Journal*, 36(4), 643–662. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2020-2808>
- Zarza Herranz, C., Lopez-Iturriaga, F., & Reguera-Alvarado, N. (2020). Audit committee expertise in large European firms. *Managerial Auditing Journal*, 35(9), 1313–1341. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2478>
- Zhang, P. F., & Shailer, G. (2022). The impact of audit committee expertise on external auditors' disclosures of key audit matters. *International Journal of Auditing*, 26(2), 151–170. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/ijau.12256>
- Zhao, T., Duan, W., & Mao, Y. (2025). Auditors' Digital Expertise and Audit Quality: Empirical Evidence Based on China's A-Share Listed Companies. *Emerging Markets Finance and Trade*, 00(00), 1–19. <https://doi.org/10.1080/1540496X.2025.2535711>