

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Review Hasil-hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian tentang pengaruh opini audit, ukuran perusahaan dan ukuran kantor akuntan publik terhadap *auditor switching* telah banyak dilakukan oleh beberapa penelitian sebelumnya, namun menunjukkan hasil yang berbeda-beda. Adapun beberapa penelitian antara lain sebagai berikut:

Penelitian yang dilakukan oleh Michael *et al.* (2019) untuk menguji dan menganalisis pengaruh Pergantian Manajemen, Ukuran KAP, Pertumbuhan Perusahaan dan Opini Audit Terhadap Voluntary Auditor switching pada Perusahaan Manufaktur Subsektor Industri Dasar dan Kimia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2013-2017. Metode penelitian yang digunakan adalah pendekatan kuantitatif dengan sifat penelitian adalah sebab dan akibat (kausal). Populasi yang digunakan dalam penelitian ini ada 76 perusahaan dan mendapatkan sampel sebanyak 48 perusahaan yang ditentukan dengan teknik *purposive sampling*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa adanya pengaruh secara parsial dan signifikan antara Pergantian Manajemen, Ukuran KAP dan Opini Audit terhadap Voluntary Auditor switching. Namun, pada Pertumbuhan Perusahaan tidak berpengaruh secara parsial terhadap Voluntary Auditor switching. Secara simultan Pergantian Manajemen, Ukuran KAP, Pertumbuhan Perusahaan dan Opini Audit berpengaruh dan signifikan terhadap Voluntary Auditor switching pada perusahaan manufaktur subsektor industri dasar dan kimia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2013-2017.

Penelitian yang dilakukan oleh Aris Sanulika (2018) mengenai tentang bagaimana Pengaruh Opini Audit, Ukuran Perusahaan, Profitabilitas Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Peralihan Auditor Sebagai Variabel Mediasi Metodologi penelitian yang digunakan menggunakan metode kausalitas eksplanatori dan menggunakan data sekunder. Pemilihan sampel menggunakan metode *purposive sampling* dan sampel yang digunakan berjumlah 25 perusahaan dengan waktu

rentang 2008-2014. Berdasarkan hasil uji t_{hitung} opini audit 2,235 dengan tingkat signifikan 0,027 lebih kecil dari 0,05. Variabel ukuran KAP t_{hitung} 0,711 dengan tingkat signifikan 0,478 lebih besar dari 0,05. Variabel ukuran perusahaan t_{hitung} 4,127 dengan tingkat signifikan 0,00 lebih kecil dari 0,05. Variabel profitabilitas t_{hitung} 4,00 dengan tingkat signifikansi 0,00 lebih kecil dari 0,05. Variabel *Auditor switching* t_{cal} -1,892 dengan tingkat signifikansi 0,061 lebih besar dari 0,05. Meskipun *auditor switching* secara langsung tidak mempengaruhi nilai perusahaan, variabel opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan dan profitabilitas terhadap nilai perusahaan dimediasi oleh *Auditor switching*. Nilai perusahaan meningkat ini berarti kepercayaan investor terhadap perusahaan meningkat karena adanya pergantian auditor baik *Big Four* maupun *Non Big Four* tetapi hasil dari opini wajar tanpa pengecualian.

Penelitian yang dilakukan oleh Juli Is Manto dan Dewi Lesmana Manda (2018) mengenai tentang pengaruh *financial distress*, *management turnover* dan ukuran kantor akuntan publik (KAP) terhadap *auditor switching* pada perusahaan jasa *real estate dan property* sub sektor yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2011-2016. Data sekunder adalah bersumber dari laporan keuangan yang diterbitkan oleh pasar modal di Bursa Efek Indonesia. Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah pengujian hipotesis dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Ada 210 sampel data yang dijadikan objek penelitian. Penelitian ini menggunakan analisis regresi logistik untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *financial distress* dan ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching* dengan arah koefisien negatif, sedangkan perubahan manajemen berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching* dengan arah koefisien positif. Sedangkan secara simultan variabel *financial distress*, pergantian manajemen dan ukuran KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap *auditor switching*.

Penelitian yang dilakukan oleh Nisrina Dwi Setyoastuti, Murtanto, dan Yuana Jatu Nilawati (2020) mengenai tentang pengaruh perubahan manajemen, *financial distress*, ukuran KAP, dan opini audit terhadap *auditor switching*. *Auditor switching*, perubahan manajemen, dan opini audit diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Kesulitan keuangan menggunakan model *zmijewski*, dan ukuran

KAP diukur dengan menggunakan skala ordinal berdasarkan besar atau kecilnya KAP. Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan sektor *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2012-2016. Sebanyak 36 sampel diperoleh dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Hipotesis dalam penelitian ini diuji dengan metode analisis regresi logistik. Hasil analisis menunjukkan bahwa manajemen perubahan dan *financial distress* berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*. Sedangkan opini audit dan ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*. Implikasi dari penelitian ini adalah ketika perusahaan akan melakukan pergantian auditor maka perusahaan harus melihat momen pergantian manajemen dan kondisi keuangan entitas.

Penelitian yang dilakukan oleh Nurul Aini, M. Rizal Yahya (2019) mengenai tentang pengaruh perubahan manajemen, kesulitan keuangan, ukuran klien, dan opini audit pada *auditor switching*. Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2010-2015. Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling*, jumlah observasi sampel sebanyak 84 penelitian. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi logistik. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perubahan manajemen, *financial distress*, ukuran klien dan opini audit berpengaruh terhadap *auditor switching*. Secara parsial hasil penelitian menunjukkan bahwa (1) perubahan manajemen berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*, (2) *financial distress* tidak berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*, (3) ukuran klien berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*, dan (3) opini audit berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*.

Penelitian yang dilakukan oleh Shamharir Abidin, Ishaku Vandi Ishaya, Mohamad Naimi M-Nor (2016) mengenai tentang “*The Association Between Corporate Governance and Auditor switching Decision*”. Secara umum penelitian ini untuk menguji hubungan antara tata kelola perusahaan terhadap *auditor switching*. Secara khusus, penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dualitas CEO, pergantian manajemen, layanan non-audit, ukuran perusahaan, dan ukuran KAP mengetahui perusahaan melakukan pergantian auditor. Sampel perusahaan yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 712 perusahaan non keuangan yang terdaftar di Bursa Malaysia selama periode 2009 sampai 2011. Hasil analisis

deskriptif menunjukkan bahwa dualitas CEO tidak berpengaruh terhadap pergantian auditor, sedangkan pergantian manajemen, layanan non-audit, ukuran perusahaan, dan ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap pergantian auditor.

Penelitian yang dilakukan oleh Khasharmeh (2015) mengenai *Determinants of Auditor switching in Bahraini's Listed Companies*. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Bahrain. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui faktor-faktor penting yang mempengaruhi pergantian auditor pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Bahrain. Analisis regresi logistik ganda digunakan untuk mengukur hubungan antara variabel dependen tunggal (auditor switch) dan beberapa variabel independen. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kondisi keuangan klien, ukuran KAP dan perubahan manajemen memiliki hubungan negatif dengan auditor switch. Biaya audit, persaingan antara KAP dan opini audit yang memenuhi syarat masing-masing memiliki hubungan positif dengan auditor switch seperti yang diperkirakan.

Aroh, Nwekemezie Odum dan Gloria Odum (2017) tentang "*Determinants of Auditor Switch: Evidence from Quoted Companies in Negeria*". Penelitian bertujuan untuk mengidentifikasi faktor penentu beralihnya auditor pada perusahaan yang dikutip di Nigeria. Sampel penelitian ini diperoleh dari laporan tahunan perusahaan yang dikutip di Bursa Efek Nigeria mulai dari 2011 hingga 2015. Metode analisis yang digunakan adalah ordinal regresi kotak terkecil. Hasil penelitian menunjukkan bahwa jenis industri dan saklar auditor berpengaruh terhadap *auditor switch*, sedangkan kesulitan keuangan, konsentrasi kepemilikan tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Teori Agency

Menurut Jensen dan Meckling (1976) teori keagenan merupakan hubungan keagenan sebagai suatu kontrak dimana satu orang atau lebih (principal) menggunakan orang lain (*agent*) untuk melakukan jasa tertentu untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa otorisasi pengambilan keputusan kepada agen. Konflik kepentingan akan muncul antara pemilik (principal dan manajemen agent) dikarenakan adanya kemungkinan bahwa agen tidak selalu bertindak sesuai

dengan kemauan pemilik (principal), akibat dari adanya konflik ini lalu memunculkan biaya keagenan (*agency cost*).

Menurut R.A Supriyono (2016) sistem pengendalian digunakan oleh principal agar agen membuat keputusan sesuai dengan harapan prinsipal, yaitu untuk kemakmuran prinsipal. Sistem pengendalian dapat dilakukan dengan cara pemantauan, baik itu dilakukan sendiri maupun melalui pihak ketiga. Sehingga apabila perusahaan diawasi dengan ketat oleh prinsipal maka manajer akan lebih berhati-hati dan cenderung untuk konservatif daripada optimis menyajikan laba tinggi.

Godfrey (2010) dalam Hery (2017) menjelaskan bahwa hubungan keagenan dapat menimbulkan masalah keagenan (*agency problem*), adanya pemisahan tugas antara pemilik dan manajemen. Hubungan keagenan dapat mengakibatkan terjadinya asimetri informasi (*information asymmetry*), manajer secara umum memiliki banyak informasi mengenai posisi keuangan yang sebenarnya dari pemilik. Adanya distribusi informasi yang tidak sama antara principal dan agen menyebabkan timbulnya dua permasalahan, yaitu:

1. *Moral Hazard*; permasalahan yang muncul apabila agen tidak melakukan halhal yang telah disepakati bersama dengan kontrak kerja.
2. *Adverse Selection*; suatu keadaan dimana principal tidak dapat mengetahui apakah keputusan yang diambil oleh agen benar-benar didasarkan atas informasi yang telah diperolehnya, atau terjadi karena adanya sebuah kelalaian dalam tugas yang dilakukan oleh agen.

Tujuan utama teori keagenan menurut Hartadi (2012) adalah untuk menjelaskan bagaimana pihak-pihak yang melakukan hubungan kontrak dapat mendesain kontrak dengan tujuan untuk meminimalisir cost sebagai dampak adanya informasi yang tidak simetris dan kondisi ketidakpastiaan.

Untuk meminimalisir perbedaan kepentingan yang terjadi antara prinsipal dan agen, maka dibutuhkan pemantauan dan pemeriksaan atas aktivitas yang dikerjakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan oleh auditor yang independen. Auditor independen melakukan fungsi pengawasan atas pekerjaan manajer melalui

laporan keuangan, yang selanjutnya dilakukan prosedur audit terhadap kewajaran laporan keuangan, kemudian auditor akan memberikan pendapat atas pekerjaan tersebut berupa opini audit. Laporan keuangan auditan ini yang sering digunakan oleh para pengguna untuk mengambil keputusan ekonomi. Sehingga auditor dibutuhkan oleh prinsipal untuk memverifikasi informasi yang diberikan oleh manajer ke pihak perusahaan dan agen sebagai pihak manajemen membutuhkan auditor untuk membuat laporan keuangan yang telah dibuat dapat diandalkan (Rimadani, 2018).

2.2.2. Teori Legitimasi

Teori legitimasi menggambarkan usaha perusahaan secara terus menerus dalam mencoba untuk meyakinkan bahwa kegiatan atau aktivitas yang dilakukan sudah sesuai dengan batasan dan norma-norma masyarakat dimana perusahaan beroperasi atau berada (Rawi dan Muchlish, 2010). Siregar (2018) mengutip dalam penelitian Suchman (1995) yang mengatakan bahwa legitimasi dapat dianggap sebagai upaya untuk menyamakan persepsi atau asumsi bahwa tindakan yang dilakukan oleh suatu entitas adalah merupakan tindakan yang diinginkan, pantas, ataupun sesuai dengan sistem norma, nilai, kepercayaan, dan definisi yang dikembangkan secara sosial.

Pada dasarnya pengungkapan tanggungjawab sosial perusahaan bertujuan untuk memperlihatkan kepada masyarakat aktivitas sosial yang dilakukan oleh perusahaan dan pengaruhnya terhadap masyarakat sekitar. Legitimasi perusahaan dimata stakeholder dapat dilakukan dengan integritas pelaksanaan etika dalam berbisnis (*business ethics integrity*), serta meningkatkan tanggungjawab sosial perusahaan (Handriyani, 2013). Teori legitimasi juga berpendapat bahwa perusahaan harus melaksanakan dan mengungkapkan aktivitas CSR semaksimal mungkin agar aktivitas perusahaan dapat diterima oleh masyarakat. Pengungkapan ini digunakan untuk melegitimasi aktivitas perusahaan di mata masyarakat, karena pengungkapan CSR akan menunjukkan tingkat kepatuhan suatu perusahaan (Branco dan Rodrigues, 2008 dalam Ervina, 2013).

2.2.3. Teori Stakeholder

Kelangsungan hidup perusahaan bergantung pada dukungan stakeholder. *Stakeholder Theory* yang diperkenalkan oleh Freeman (1984) mengatakan bahwa perusahaan merupakan organ yang berhubungan dengan pihak lain yang berkepentingan baik di dalam maupun luar perusahaan. Stakeholder tersebut diantaranya adalah karyawan, pelanggan, kreditor, supplier, serta masyarakat sekitar di mana perusahaan tersebut beroperasi. Stakeholder perusahaan dibagi menjadi *primary stakeholder* dan *secondary stakeholder*. *Primary stakeholder* merupakan pihak-pihak yang memiliki kepentingan secara ekonomi terhadap perusahaan serta menanggung resiko. *Primary stakeholder* dalam hal ini ialah investor, kreditor, karyawan, komunitas lokal, dan pemerintah yang tidak memiliki hubungan secara langsung tetapi secara non-kontraktual. *Secondary stakeholder* merupakan pihak-pihak yang berhubungan dengan perusahaan, dimana hubungan yang terjalin satu sama lain memiliki sifat yang saling mempengaruhi, namun tidak dapat menentukan kelangsungan hidup perusahaan secara ekonomi. Diantaranya media sosial dan kelompok kepentingan seperti serikat buruh dan lembaga sosial masyarakat.

Bentuk pertanggungjawaban perusahaan ditunjukkan dalam pelaporan keuangan, dimana dalam prakteknya dibutuhkan pihak ketiga untuk menjamin akuntabilitas penyampaian laporan keuangan. Oleh karenanya, ketepatan waktu pada penyampaian laporan keuangan mutlak diperlukan untuk menjamin terciptanya proses pelaporan keuangan yang wajar dan sebagai bentuk pertanggungjawaban agen atas pengelolaan perusahaan kepada para pemegang saham serta pihak-pihak yang berkepentingan lainnya.

2.2.4. Auditing

Auditing adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut (Sukrisno Agoes, 2018:4).

Menurut Hayes (2014:4) auditing adalah suatu proses sistematis untuk secara objektif mendapatkan dan mengevaluasi bahan bukti mengenai asersi tentang kejadian dan kegiatan ekonomi untuk menyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Menurut Arens *et al.* (2015:28) audit adalah akumulasi dan evaluasi bukti tentang informasi yang menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Menurut Hery (2019:10) pengauditan (auditing) didefinisikan sebagai suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi (secara obyektif) bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian ekonomi, dalam rangka menentukan tingkat kepatuhan antara asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia auditing adalah pemeriksaan yang dilakukan secara objektif terhadap laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha atau orang tersebut.

Dan bagi penulis, auditing adalah suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bukti-bukti yang terkait kejadian dan dalam proses pemeriksaan harus independen dan kompeten.

2.2.5. Tujuan Audit

Menurut Tuanakotta (2014:84) tujuan audit adalah mengangkat tingkat kepercayaan dari pemakai laporan keuangan yang dituju, terhadap laporan keuangan itu. Tujuan itu dicapai dengan pemberian opini oleh auditor mengenai apakah laporan keuangan disusun dalam segala hal yang material sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

Sedangkan menurut Arens *et al.*, (2015:168) tujuan audit adalah untuk menyediakan pemakai laporan keuangan suatu pendapat yang diberikan oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan kerangka kerja akuntansi keuangan yang berlaku.

2.2.6. Jenis-Jenis Audit

Menurut Arens *et al.*, (2015:12-15) menjelaskan Akuntan Publik melakukan tiga jenis utama audit yaitu:

1. Audit operasional. Mengevaluasi *efisiensi* dan *efektivitas* setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan rekomendasi untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan *system computer* yang baru dipasang. Contoh lainnya, di mana kebanyakan akuntan merasa kurang menguasai bidang ini adalah mengevaluasi efisiensi, akurasi, dan kepuasan pelanggan atas pemrosesan distribusi surat dan paket oleh perusahaan seperti *Federal Express*.
2. Audit ketaatan. Untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pemakai luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan. Oleh karena itu, sebagian besar pekerjaan jenis ini sering kali dilakukan oleh auditor yang bekerja pada unit organisasi.
3. Audit laporan keuangan. Untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah standar akuntansi A.S. atau internasional, walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang telah disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi itu. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang material atau salah saji lainnya.

Menurut Agoes (2017:11-12) Ditinjau dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

1. Pemeriksaan umum (*general audit*). Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik atau ISA atau Panduan Audit Entitas Bisnis Kecil dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Kode Etik Profesi Akuntan Publik serta Standar Pengendalian Mutu.
2. Pemeriksaan khusus (*special audit*). Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang dilakukan juga terbatas. Misalnya KAP diminta untuk memeriksa apakah terdapat kecurangan terhadap penagihan piutang usaha di perusahaan. Dalam hal ini prosedur audit terbatas untuk memeriksa piutang usaha, penjualan, dan penerimaan kas. Pada akhir pemeriksaan KAP hanya memberikan pendapat apakah terdapat kecurangan atau tidak terhadap penagihan piutang usaha di perusahaan. Jika memang ada kecurangan, berapa besar jumlahnya dan bagaimana modus operasinya.

Menurut Agoes (2017:14-16) ditinjau dari jenis pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

1. *Management audit*. Suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis. Pendekatan audit yang biasa dilakukan adalah menilai *efisiensi*, *efektifitas* dan keekonomisannya dari masing-masing fungsi yang terdapat dalam perusahaan. Misalnya: fungsi penjualan dan pemasaran, fungsi produksi fungsi pergudangan dan distribusi, fungsi personalia (sumber daya manusia), fungsi akuntansi dan fungsi keuangan.

2. Pemeriksaan ketaatan (*compliance audit*). Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan (manajemen, dewan komisaris) maupun pihak eksternal (pemerintah, bapepam LK, bank Indonesia, Direktorat jenderal pajak, dan lain-lain). Pemeriksaan bisa dilakukan baik oleh KAP maupun bagian internal audit.
3. Pemeriksaan intern (*internal audit*). Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan. Pemeriksaan yang telah dilakukan internal auditor biasanya lebih rinci dibandingkan dengan pemeriksaan umum yang dilakukan oleh KAP. Internal auditor biasanya tidak memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan, karena pihak-pihak di luar perusahaan menganggap bahwa bahwa internal auditor, yang merupakan orang dalam perusahaan tidak independen. Laporan internal auditor berisi temuan pemeriksaan (*audit findings*) mengenai penyimpangan dan kecurangan yang ditemukan, kelemahan pengendalian internal, beserta saran-saran perbaikannya (*recommendations*).
4. *Computer Audit*. Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP) System*. Ada dua metode yang bisa dilakukan auditor:
 - a. *Audit Around the Computer*. Dalam hal ini auditor hanya memeriksa *input* dan *output* dari EDP *system* tanpa melakukan tes terhadap proses dalam EDP system tersebut.
 - b. *Audit Through the Computer*. Selain memeriksa *input* dan *output*, Auditor juga melakukan tes proses EDPnya. Pengetesan tersebut (merupakan *compliance test*) dilakukan dengan menggunakan *Generalized Audit Software*, ACL dll dan memasukkan *dummy* data (data palsu) untuk mengetahui apakah data tersebut diproses sesuai dengan sistem yang seharusnya. *Dummy* data digunakan agar tidak mengganggu data asli. Dalam hal ini KAP harus mempunyai *Computer Audit Specialist* yang merupakan

auditor berpengalaman dengan tambahan keahlian di bidang *computer information system audit*.

2.2.7. Standard Auditing

Arens *et al.* (2015:36) standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan historis. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) merupakan kodifikasi berbagai pernyataan standar teknis yang merupakan panduan dalam memberikan jasa bagi Akuntan Publik di Indonesia. SPAP dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia (Rachmianty, 2015).

Berikut ini adalah perubahan standar audit yang dikeluarkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (2013). Dari 3 standar yang sebelumnya terbagi menjadi 10 sekarang menjadi 6 standar yang terbagi menjadi 36 yaitu:

1. Prinsip-Prinsip Umum Dan Tanggung Jawab
 - a) SA 200, “Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Suatu Audit Berdasarkan Standar Perikatan Audit”.
 - b) SA 210, “Persetujuan atas Syarat-syarat Perikatan Audit”
 - c) SA 220, “Pengendalian Mutu untuk Audit atas Laporan Keuangan”
 - d) SA 230, “Dokumentasi Audit”
 - e) SA 240, “Tanggung Jawab Auditor Terkait Dengan Kecurangan Dalam Suatu Audit Atas Laporan Keuangan”.
 - f) SA 250, “Pertimbangan Atas Peraturan Perundang-Undangan Dalam Audit Laporan Keuangan”.
 - g) SA 260, “Komunikasi Dengan Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola”.
 - h) SA 265, “Pengomunikasian Defisiensi Dalam Pengendalian Internal Kepada Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola Dan Manajemen”
2. Penilaian Risiko dan Respons terhadap Risiko yang telah Dinilai
 - a) SA 300, “Perencanaan Suatu Audit Atas Laporan Keuangan”.
 - b) SA 315, “Pengindentifikasian Dan Penilaian Risiko Salah Saji Material Melalui Pemahaman

- c) SA 320, “Materialitas Dalam Perencanaan Dan Pelaksanaan Audit”.
 - d) SA 330, “Respons Auditor Terhadap Risiko Yang Telah Dinilai”.
 - e) SA 402, “Pertimbangan Audit Terkait Dengan Entitas Yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa”
 - f) SA 450, “Pengevaluasian Atas Salah Saji Yang Diidentifikasi Selama Audit”.
3. Bukti Audit
- a) SA 500, “Bukti Audit”.
 - b) SA 501, “Bukti Audit – Pertimbangan Spesifik Atas Unsur Pilihan”.
 - c) SA 505, “Konfirmasi Eksternal”.
 - d) SA 510, “Perikatan Audit Tahun Pertama – Saldo Awal”.
 - e) SA 520, “Prosedur Analitis”.
 - f) SA 530, “Sampling Audit”.
 - g) SA 540, “Audit Atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar, Dan Pengungkapan Yang Bersangkutan”.
 - h) SA 550, “Pihak Berelasi”.
 - i) SA 560, “Peristiwa Kemudian”.
 - j) SA 570, “Kelangsungan Usaha”.
 - k) SA 580, “Representasi Tertulis”
4. Penggunaan Pekerjaan Pihak Lain
- a) SA 600, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Grup (Termasuk Pekerjaan Auditor Komponen)”
 - b) SA 610, “Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal”
 - c) SA 620, “Penggunaan Pekerjaan Seorang Pakar Auditor”.
5. Kesimpulan Audit dan Pelaporan
- a) SA 700, “Perumusan Suatu Opini Dan Pelaporan Atas Laporan Keuangan”.
 - b) SA 705, “Modifikasi Terhadap Opini Dalam Laporan Auditor Independen”.
 - c) SA 706, “Paragraf Penekanan Suatu Hal Dan Paragraf Hal Lain Dalam Laporan Auditor Independen”.
 - d) SA 710, “Informasi Komparatif – Angka Korespondensi Dan Laporan Keuangan Komparatif”.
 - e) SA 720, “Tanggung Jawab Auditor Atas Informasi Lain Dalam Dokumen Yang Berisi Laporan Keuangan Auditan”.

6. Area-Area Khusus

- a) SA 800, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Yang Disusun Sesuai Dengan Kerangka Bertujuan Khusus”.
- b) SA 805, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Tunggal Dan Unsur, Akun, Atau Pos Spesifik Dalam Suatu Laporan Keuangan”.
- c) SA 810, “Perikatan Untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan

2.2.8. Auditor

Auditor adalah seorang yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi (*Wikipedia*).

Menurut Arens *et al.*, (2015:5) auditor adalah seseorang yang menyatakan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan hasil usaha dan arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia. Sedangkan menurut Mulyadi (2014:7) auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada klien untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji.

Menurut Sukrisno Agoes (2018:6) tugas auditor yaitu untuk menentukan apakah representasi (asersi) tersebut betul-betul wajar, maksudnya untuk menyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dengan kriteria yang ditetapkan yaitu standar akuntansi yang berlaku umum.

2.2.9. Jenis-Jenis Auditor

Menurut Arens *et al.*, (2015:15-17) menyatakan bahwa jenis-jenis auditor dibagi menjadi empat, yaitu:

1. Kantor Akuntan Publik

Kantor akuntan yang bertanggung jawab untuk mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar dan banyak perusahaan serta organisasi non komersial yang lebih kecil. Karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian Indonesia serta keakraban yang terjadi diantara para pelaku bisnis dan pemakai lainnya, sudah lazim digunakan istilah

Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik dengan pengertian yang sama, meskipun ada beberapa jenis auditor. Sebutan Kantor akuntan publik mencerminkan bahwa auditor yang menyatakan pendapat audit atas laporan keuangan harus memiliki lisensi sebagai akuntan publik. Kantor Akuntan Publik sering disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

2. Auditor Badan Akuntabilitas Pemerintah

Auditor badan akuntabilitas pemerintah memiliki tugas utama yaitu untuk melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintah atau pertanggungjawaban keuangan yang disajikan kepada pemerintah. Di Indonesia, auditor pemerintah dapat dibagi menjadi dua yaitu:

a. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan

Auditor badan pemeriksa keuangan adalah auditor yang bekerja untuk badan pemeriksa keuangan republik Indonesia, badan yang didirikan berdasarkan konstitusi Indonesia. Badan pemeriksa keuangan (BPK) sepenuhnya melapor dan bertanggungjawab kepada DPR dimana BPK mengaudit informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah.

b. Auditor Internal Pemerintah

Auditor internal pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja untuk badan pengawas keuangan dan pembangunan (BPKP), guna melayani kebutuhan pemerintah. Tujuan utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah.

3. Auditor Pajak

Auditor pajak bertanggungjawab dalam mengaudit SPT wajib pajak untuk menentukan apakah SPT tersebut sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini bersifat ketaatan.

4. Auditor Internal

Auditor internal adalah audit yang dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen sama seperti BPK mengaudit untuk DPR.

Tanggung jawab audit internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Ada staf audit internal yang hanya terdiri atas satu atau dua karyawan yang melakukan audit ketaatan secara rutin. Staf audit internal lainnya mungkin terdiri atas lebih dari 100 karyawan yang memikul tanggung jawab berlainan, termasuk dibanyak bidang diluar akuntansi. Banyak juga audit internal yang terlibat dalam audit operasional atau memiliki keahlian dalam mengevaluasi *system computer*.

Menurut Mulyadi (2014:28) jenis-jenis auditor adalah sebagai berikut:

1. Auditor Independen

Auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat kliennya. Audit tersebut terutama ditujukan untuk para pemakai informasi keuangan, seperti kreditor, investor, calon kreditor, calon investor, dan instansi pemerintah.

2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pusat pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja di instansi pemerintah, namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK), serta instansi pajak.

3. Auditor *Intern*

Auditor *intern* auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi. Umumnya pemakai jasa auditor *intern* adalah Dewan Komisaris atau Direktur Utama Perusahaan.

2.2.10. Opini Audit

Opini audit merupakan suatu pernyataan pendapat yang diungkapkan oleh seorang auditor dalam menilai kewajaran laporan keuangan yang diauditnya (Luthfiyati, 2016). Pernyataan pendapat itu dibuat oleh auditor berupa laporan audit yang berisi mengenai laporan keuangan. Opini audit diperlukan untuk memastikan keakuratan laporan keuangan. Laporan audit merupakan alat formal untuk mengkomunikasikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan mengenai apa yang telah dilakukan auditor dan kesimpulan yang dicapainya atas audit laporan keuangan (Arens *et al.*, 2015:68).

Menurut Halim (2012), ada lima jenis opini, yaitu: pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan Bahasa penjelasan, pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), pendapat tidak wajar (*adverse opinion*), dan pernyataan tidak memberikan pendapat (*disclaimer opinion*). Ketidakpuasan atas pendapat auditor menyebabkan timbulnya ketegangan hubungan antara manajemen dengan KAP sehingga perusahaan akan mengganti KAP-nya.

Menurut Standar Akuntan Publik (SPAP) 2013 SA 200 opini auditor atas laporan keuangan menyatakan apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

Tabel 2. 1 ISA 700-Perumusan Opini Auditor

ISA	Pokok bahasan	Penjelasan ISA 700 untuk alinea yang bersangkutan
700.10	Sesuai kerangka pelaporan	Auditor wajib merumuskan opini mengenai apakah laporan keuangan dibuat, dalam segala hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.
700.11	Kesimpulan untuk merumuskan opini	Untuk merumuskan opini, auditor wajib menyimpulkan mengenai apakah auditor telah memperoleh asuransi yang memadai/wajar tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas

ISA	Pokok bahasan	Penjelasan ISA 700 untuk alinea yang bersangkutan
		<p>dari salah saji yang material apakah karena kecurangan atau kesalahan.</p> <p>Kesimpulan ini akan memperhitungkan:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Kesimpulan auditor, sesuai ISA 330, apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh b) Kesimpulan auditor, sesuai ISA 450, apakah salah saji yang belum dikoreksi secara terpisah atau tergabung, adalah material, dan c) Evaluasi yang diwajibkan oleh alinea 12-15
700.14	Apakah laporan keuangan memenuhi syarat penyajian yang wajar	<p>Ketika laporan keuangan dibuat sesuai dengan kerangka penyajian yang wajar (fair presentation framework), evaluasi yang diwajibkan pada alinea 12-13 juga termasuk apakah laporan keuangan memenuhi syarat penyajian wajar</p> <p>Akan meliputi pertimbangan mengenai:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Presentasi, struktur. Dan isi secara keseluruhan dari laporan keuangan dan; b) Apakah laporan keuangan, termasuk catatan (atas laporan keuangan), mencerminkan transaksi dan peristiwa yang mendasarinya, dengan cara yang mencapai penyajian yang wajar.
700.15	Merujuk kerangka pelaporan yang berlaku?	Auditor wajib mengevaluasi apakah laporan keuangan merujuk atau menjelaskan dengan cukup, kerangka pelaporan keuangan yang berlaku (lihat alinea A5-A10)

ISA	Pokok bahasan	Penjelasan ISA 700 untuk alinea yang bersangkutan
700.16	WTP	Auditor wajib memberikan opini yang tidak dimodifikasi (WTP) ketika auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan dibuat, dalam segala hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.
700.17	Bukan WTP	<p>Jika auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Menyimpulkan, berdasarkan bukti audit yang diperoleh, laporan keuangan secara keseluruhan tidak bebas dari salah saji yang material; atau b) Tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari salah saji yang material; c) Auditor wajib memodifikasi opini (artinya memberikan opini yang bukan WTP) dalam laporan auditor sesuai dengan ISA 705.
700.18	Perlu modifikasi opini sesuai ISA 705 ?	Jika laporan keuangan dibuat sesuai dengan kerangka penyajian yang wajar, tidak mencapai penyajian yang wajar, auditor wajib membahas hal ini dengan manajemen, dan tergantung pada persyaratan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan bagaimana masalah itu diselesaikan, auditor wajib menentukan apakah perlu modifikasi opini dalam laporan auditor sesuai dengan ISA 705. (lihat alinea A11)
700,19	Laporan keuangan menyesatkan	Ketika laporan keuangan dibuat sesuai dengan kerangka kepatuhan, auditor tidak harus mengevaluasi apakah laporan keuangan mencapai penyajian yang wajar. Namun jika dalam situasi yang sangat jarang, auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan menyesatkan, auditor wajib membahas hal ini dengan

ISA	Pokok bahasan	Penjelasan ISA 700 untuk alinea yang bersangkutan
		manajemen dan tergantung pada bagaimana masalah itu diselesaikan, auditor wajib menentukan apakah dan bagaimana mengkomunikasikannya dalam laporan auditor. (lihat alinea A12)

Sumber: Audit Berbasis ISA, 2013

Bentuk opini ada 2 jenis yaitu, opini tanpa modifikasian dan opini modifikasian (SA 705):

1. Opini Tanpa Modifikasian

Laporan auditor yang tanpa modifikasi atau opini wajar tanpa pengecualian (WTP). Opini wajar tanpa pengecualian dapat diberikan auditor apabila audit telah dilaksanakan atau diselesaikan bahwa penyajian laporan keuangan telah sesuai standar akuntansi keuangan (PSAK) dan tidak terdapat kondisi atau keadaan tertentu yang memerlukan bahasa penjelasan (Halim 2015:77).

Menurut Tuanakotta (2013:519-520) ketika memberikan pendapat yang tidak dimodifikasi atas laporan keuangan dibuat sesuai dengan kerangka penyajian wajar, pendapat auditor harus, kecuali ditetapkan lain oleh ketentuan perundang-undangan, menggunakan frasa yang dipandang ekuivalen dengan:

- a) Laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan yang berlaku.
- b) Laporan keuangan memberikan gambaran yang benar dan wajar sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku atau ketika laporan keuangan dibuat sesuai dengan kerangka kepatuhan, pendapat auditor harus menyatakan laporan keuangan dibuat, dalam semua hal yang material sesuai dengan kerangka pelaporan yang berlaku.

2. Opini Modifikasi

Terdapat 3 jenis modifikasi opini yakni opini wajar dengan pengecualian, opini tidak wajar dan opini tidak menyatakan pendapat.

1. Opini wajar dengan pengecualian
 - a. Kesalahan penyajian, baik secara individual maupun kolektif, adalah material, tetapi tidak perpasif terhadap laporan keuangan.
 - b. Auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan, jika ada bersifat material, tetapi tidak perpasif.

2. Opini tidak wajar

Auditor berdasarkan bukti yang cukup dan tepat yang telah diperoleh, menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian baik secara individual maupun kolektif adalah material, tetapi perpasif terhadap laporan keuangan.

3. Opini tidak menyatakan pendapat

- a. Auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini auditor, dan auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan jika ada dan bersifat material dan *pervasive*.
- b. Dalam kondisi yang sangat jarang terjadi dan melibatkan lebih dari satu ketidakpastian, auditor menyimpulkan bahwa meskipun telah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat tentang sikap ketidakpastian tersebut, adalah tidak mungkin untuk merumuskan opini atas laporan keuangan karena interaksi yang potensial dari ketidakpastian tersebut terhadap laporan keuangan.

Bentuk laporan audit menurut ISAs 700

- a. Harus tertulis
- b. Mencatumkan judul, pihak yang dituju, paragraf pendahuluan, paragraf tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan, paragraf tanggung jawab auditor, paragraf opini, tanda tangan auditor, tanggal laporan auditor dan alamat auditor.

2.2.11. Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan merupakan besar kecilnya perusahaan berdasarkan total aset. Semakin besar total aset perusahaan dapat diindikasikan perusahaan tersebut adalah perusahaan besar. Sebaliknya, semakin kecil total aset perusahaan

diindikasikan bahwa perusahaan tersebut adalah perusahaan kecil (Wijaya dan Rasmini 2015). Nilai aset menunjukkan kekayaan yang dimiliki perusahaan dalam menjalankan kegiatan operasional. Nilai penjualan menunjukkan perputaran uang yang dihasilkan perusahaan. Nilai kapitalisasi pasar menunjukkan seberapa besar perusahaan dikenal masyarakat. Ukuran perusahaan menunjukkan seberapa besar informasi yang terdapat didalamnya, serta mencerminkan kesadaran pihak manajemen mengenai pentingnya informasi, bagi pihak eksternal maupun internal perusahaan.

Ukuran perusahaan adalah skala yang dapat dibagi menjadi perusahaan besar atau kecil yang terkait dengan perusahaan keuangan perusahaan yang besar mempunyai operasional yang lebih kompleks dibandingkan perusahaan kecil. Semakin besar total asset yang dimiliki perusahaan, mengindikasikan bahwa semakin besar pula perusahaan tersebut, dan sebaliknya. Semakin besar aktiva maka semakin banyak modal yang ditanam, semakin banyak penjualan maka semakin banyak perputaran uang dan semakin besar kapitalisasi pasar maka semakin besar perusahaan dikenal masyarakat (Dwiyanti, 2014:2).

Ukuran perusahaan merupakan skala yang menggambarkan besar kecilnya suatu perusahaan yang dapat diukur melalui asset, total penjualan, dan tenaga kerja perusahaan. Ukuran suatu perusahaan dapat mempengaruhi struktur modal semakin besar perusahaan maka semakin besar pula dana yang dibutuhkan perusahaan untuk melakukan investasi (Rahmat, 2017).

Perusahaan yang sudah *well-established* akan lebih mudah mendapatkan modal di pasar modal dibandingkan dengan perusahaan kecil. Karena kemudahan dalam mengakses berarti perusahaan besar memiliki fleksibilitas yang lebih besar. Ukuran perusahaan dengan asset dan kapitalisasi pasar yang besar menunjukkan prestasi perusahaan, perusahaan yang besar akan lebih mudah mendapatkan akses ke sumber dana untuk memperoleh tambahan modal dengan utang (Sitanggang, 2013:54).

Aset adalah investasi dalam suatu perusahaan, semua benda baik berwujud maupun tidak berwujud memiliki nilai uang yang akan membawa keuntungan dimasa yang akan datang. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan proxy perhitungan total asset yang dimiliki perusahaan sebagai tolak ukur, karena total

asset perusahaan bernilai besar maka disederhanakan dengan mentransformasi ke dalam logaritma natural (Imam Ghazali, 2016:9).

Ukuran perusahaan juga bisa ditentukan dari sejumlah indikator seperti:

1. Total aset, yaitu jumlah keseluruhan aset yang dimiliki perusahaan pada suatu periode.
2. Total hutang, yaitu jumlah utang perusahaan pada suatu periode tertentu.
3. Total penjualan, yaitu jumlah keseluruhan penjualan perusahaan pada waktu tertentu.
4. Tenaga kerja, yaitu jumlah karyawan tetap dan pegawai honorer yang bekerja dalam perusahaan pada periode tertentu.

2.2.12. Ukuran KAP

Ukuran KAP digolongkan dalam *Big Four* dan *Non Big Four*. Kantor Akuntan Publik *Big Four* cenderung lebih mampu meningkatkan independensi daripada Kantor Akuntan Publik yang kecil dan Kantor Akuntan Publik *Non Big Four* dianggap tingkat independensinya lebih rendah dari Kantor Akuntan Publik *Big Four*. Kantor akuntan publik (KAP) adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan undang-undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Menurut Maryani Sri *et al*, (2016) ukuran KAP dapat dikatakan besar jika KAP tersebut berafiliasi dengan *Big Four*, mempunyai cabang dan kliennya perusahaan-perusahaan besar serta mempunyai tenaga profesional diatas 25 orang. Sedangkan ukuran KAP dikatakan kecil jika tidak berafiliasi dengan *Big Four* dan mempunyai tenaga profesional kurang dari 25 orang. Kualitas audit di Indonesia sering dikaitkan dengan afiliasi asing yang dimiliki. Dalam mengambil keputusan *auditor switching* ukuran KAP dijadikan pertimbangan oleh klien.

Ukuran KAP merupakan ukuran yang digunakan untuk menentukan besar kecilnya suatu KAP, Arens *et al* (2015:29) mengatakan Ukuran KAP dibagi menjadi 4 kategori, yaitu:

1. *Big Four Internasional Firms*, keempat KAP terbesar di Amerika Serikat disebut Kantor Akuntan Publik internasional "*Big Four*". *Big Four* memiliki cabang di seluruh Amerika Serikat dan seluruh dunia. Kantor *Big Four*

mengaudit hampir semua perusahaan besar baik di Amerika Serikat maupun seluruh dunia, serta juga banyak perusahaan yang lebih kecil.

2. *National Firms*, Empat KAP di Amerika Serikat disebut dengan *National Firms* karena memiliki cabang di sebagian besar kota utama. Kantor-kantor ini berukuran besar tetapi jauh lebih kecil daripada KAP *Big Four*. *National Firms* memberikan jasa yang sama seperti KAP *Big Four* dan bersaing secara langsung dengannya untuk mendapatkan klien. Setiap *National Firms* berafiliasi dengan kantor-kantor di negara lain sehingga mempunyai kemampuan bertaraf internasional.
3. *Regional and Large Local Firms*, Terdapat kurang dari 200 KAP yang memiliki staf profesional lebih dari 50 orang. Sebagian hanya memiliki satu kantor dan terutama melayani klien-klien dalam jarak yang tidak begitu jauh. KAP yang lainnya memiliki beberapa cabang di satu negara bagian atau wilayah dan melayani klien dalam radius yang lebih jauh. Sebagai contoh *Regional and Large Local Firms* terbesar tidak jauh lebih kecil dari keempat *National Firms*. *Regional and Large Local Firms* bersaing mendapatkan klien dengan KAP lainnya, termasuk *National Firms* dan *Big Four*. Banyak *Regional and Large Local Firms* berafiliasi dengan asosiasi KAP guna berbagi sumber daya untuk hal-hal seperti informasi teknis dan pendidikan berkelanjutan. Banyak dari kantor-kantor tersebut juga memiliki afiliasi internasional.
4. *Small Local Firms*, Kebanyakan KAP mempunyai kurang dari 25 tenaga profesional pada kantor yang hanya memiliki satu cabang. KAP ini melakukan audit dan jasa-jasa terkait terutama untuk usaha kecil dan entitas nirlaba, meskipun beberapa memiliki satu atau dua klien dengan kepemilikan publik. Banyak pula dari *small local firms* tidak melakukan audit dan terutama memberikan jasa akuntansi serta perpajakan bagi klien-kliennya.

KAP *Big Four* adalah empat perusahaan akuntansi internasional dan perusahaan jasa profesional yang bergerak dalam bidang audit, konsultasi untuk perusahaan perdagangan dan swasta. Adapun yang termasuk dalam *Big Four*:

1. *Pricewaterhouse Coopers* (PWC) yang berafiliasi dengan KAP Drs. Hadi Sutanto dan rekan hingga akhir tahun 2003, kemudian tahun 2014 berganti

- afiliasi dengan KAP Haryanto Sahari dan rekan hingga tahun 2008, kemudian pada tahun 2010 berganti afiliasi dengan KAP Tanudiredja Wibisana dan rekan.
2. *Delloitte Touche Tohmatsu* (Deloitte) yang berafiliasi dengan KAP Hans Tuanakotta Mustofa dan Halim hingga tahun 2004, kemudian tahun 2006 berganti afiliasi dengan KAP Osman Ramli Satrio dan rekan, kemudian tahun 2007 berafiliasi dengan KAP Osman Bing Satrio dan Eny.
 3. *Ernest and Young* (EY) yang berafiliasi dengan KAP prasetio, Sarwolo dan Sandjaja hingga tahun 2005, kemudian tahun 2006 berubah menjadi Purwantono, Sarwoko, dan Sandjaja, kemudian tahun 2010 berubah menjadi Purwantono, Suherman dan Surja.
 4. *Klyneld Peat Marwick Goerdeler* (KPMG) yang berafiliasi dengan KAP Siddharta dan Widjadja.

2.2.13. Auditor switching

Auditor switching adalah pergantian kantor akuntan publik maupun auditor yang dilakukan oleh perusahaan yang disebabkan oleh pengunduran diri atau pemecatan auditor yang dilakukan oleh perusahaan klien. *Auditor switching* dapat dilakukan secara *mandatory* maupun *voluntary*. *Auditor switching* secara *mandatory* dilakukan hanya berdasarkan peraturan yang berlaku, yang membatasi audit tenure dengan tujuan untuk menjaga independensi auditor. Sedangkan *auditor switching* secara *voluntary* merupakan keputusan yang hanya berdasar keinginan dari perusahaan itu sendiri, diluar peraturan yang ada (Dwiyanti dan Sabeni, 2014).

Auditor switching merupakan perpindahan kantor akuntan publik yang dilakukan oleh perusahaan klien. Faktor yang menyebabkan praktik ini terjadi dapat berasal dari klien maupun auditor itu sendiri (Wawo *et al.*, 2017). Pergantian auditor secara wajib dengan secara sukarela dapat dibedakan atas dasar pihak mana yang menjadi fokus perhatian dari isu independensi auditor. Jika pergantian auditor terjadi secara sukarela, maka perhatian utama adalah pada sisi klien. Sebaliknya, jika pergantian terjadi secara wajib, perhatian utama beralih kepada auditor (Rimadani, 2018).

Hubungan antara auditor dan klien yang terlalu panjang dapat memiliki pengaruh yang merugikan independensi auditor karena objektivitas auditor

terhadap klien semakin berkurang seiring dengan berjalannya waktu. Untuk menjaga independensi auditor ini maka dilakukan *auditor switching*. *Auditor switching* dapat bersifat *mandatory* atau *voluntary*. *Auditor switching* secara *mandatory* merupakan penggantian auditor yang dilakukan perusahaan karena adanya peraturan yang mewajibkan perusahaan tersebut mengganti auditornya dalam jangka waktu tertentu. Sebaliknya, *voluntary auditor switching* merupakan tindakan yang dilakukan perusahaan untuk mengganti auditornya ketika tidak ada peraturan yang mewajibkannya untuk mengganti auditor (Wawo *et al.*, 2017).

Di Indonesia, kewajiban untuk melakukan *auditor switching* telah diatur oleh pemerintah dalam peraturan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 359/KMK.06/2003 pasal 2 tentang “Jasa Akuntan Publik” (perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002). Peraturan ini menyatakan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik paling lama 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang auditor paling lama 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.

Peraturan tersebut diperbaharui dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang “Jasa Akuntan Publik” yang memiliki dua perubahan. Perubahan pertama adalah mengenai pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan menjadi paling lama 6 (enam) tahun buku berturut-turut (pasal 3 ayat 1) dan oleh seorang auditor paling lama 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Perubahan kedua adalah auditor atau Kantor Akuntan Publik boleh memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien setelah 1 (satu) tahun buku tidak memberikan jasa audit umum kepada klien tersebut (pasal 3 ayat 2).

Akibat dikeluarkannya peraturan tersebut, maka timbul perilaku perusahaan-perusahaan untuk melakukan *auditor switching*. Jika fokus pergantian auditor adalah akuntan publik (AP), maka perusahaan akan mengganti auditor sesuai dengan masa kerja audit yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan Republik Indonesia dan Otoritas Jasa Keuangan (OJK). Namun, jika perputaran audit terkonsentrasi pada klien dan auditor, maka perusahaan akan melakukan pergantian auditor berdasarkan kondisi yang ada.

2.2.14. Jenis-Jenis Auditor Switching

Terdapat dua jenis Rotasi Kantor Akuntan Publik (KAP) yang biasa dilakukan oleh perusahaan publik, antara lain:

1. Rotasi KAP *Mandatory*

Pergantian auditor secara wajib (*Mandatory*) adalah rotasi atau pertukaran kantor akuntan publik (KAP) yang dilakukan oleh perusahaan klien yang didasarkan oleh adanya peraturan yang mewajibkan perusahaan mengganti auditornya sesuai jangka waktu yang telah ditetapkan, yaitu lima tahun buku berturut-turut (Setiawan dan Aryani, 2014).

2. Rotasi KAP *Voluntary*

Pergantian auditor secara sukarela (*Voluntary*) adalah pertukaran kantor akuntan publik (KAP) yang terjadi apabila klien mengganti auditornya secara sukarela atau tanpa ada peraturan yang mewajibkan klien untuk melakukan pergantian auditor, yaitu sebelum lima tahun buku berturut-turut (Faradila, 2016).

2.3. Hubungan antar Variabel Penelitian

2.3.1. Pengaruh Opini Audit terhadap *Auditor switching*

Opini audit merupakan opini yang diberikan auditor tentang kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan tempat auditor melakukan audit (Mulyadi, 2014:19). Opini audit dapat menjadi salah satu faktor terjadinya *auditor switching* karena dapat dimungkinkan perusahaan akan mengganti kantor akuntan publik apabila opini yang diberikan tidak sesuai dengan keinginan klien. Suryanawa (2016) menyebutkan apabila auditor memberikan pendapat yang tidak sesuai dengan keinginan klien, maka klien tersebut akan cenderung untuk mengganti atau memberhentikan auditornya.

Dari penelitian yang dilakukan oleh Michael *et al* (2019) menunjukkan bahwa opini audit berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*. Dalam penelitian tersebut dikatakan pemberian opini audit selain wajar tanpa pengecualian mengindikasikan terdapat masalah dalam laporan keuangan sehingga pandangan investor dan kreditor cenderung negatif. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Sanulika (2018) menunjukkan bahwa opini audit tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*. Dalam penelitian tersebut dikatakan bahwa perusahaan yang

menggunakan auditor baru akan menerima opini yang sama, atau opini yang tidak jauh berbeda dari opini yang diberikan auditor sebelumnya, karena opini auditor berdasarkan kualitas laporan keuangan perusahaan.

2.3.2. Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap *Auditor switching*

Ukuran perusahaan merupakan besar kecilnya perusahaan berdasarkan total aset. Semakin besar total aset perusahaan dapat diindikasikan perusahaan tersebut adalah perusahaan besar. Sebaliknya, semakin kecil total aset perusahaan diindikasikan bahwa perusahaan tersebut adalah perusahaan kecil (Wijaya dan Rasmini, 2015). Pada umumnya, perusahaan yang besar telah menggunakan jasa audit dari KAP yang bereputasi tinggi, karena perusahaan besar dianggap mempunyai operasional yang lebih kompleks dibandingkan dengan perusahaan yang kecil. Semakin besar ukuran suatu perusahaan maka perusahaan tersebut tidak akan sembarangan untuk melakukan pergantian auditornya (Andini *et al.*, 2016)

Penelitian yang dilakukan oleh Maryani *et al* (2016) menunjukkan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*. Dalam penelitian tersebut dikatakan bahwa tidak berpengaruhnya variabel ukuran perusahaan pada penelitian ini menunjukkan bahwa diduga setiap perusahaan yang mengalami peningkatan atau penurunan dalam skala ukuran perusahaan yang dilihat dari total aset perusahaan tidak selalu diikuti dengan melakukan pergantian auditor. Alasannya karena pergantian auditor membutuhkan penyesuaian yang cukup lama baik antara klien dan auditornya, karena dalam hal ini auditor harus memahami betul unit bisnis perusahaan klien dan harus mengetahui keadaan dari perusahaan klien yang sebenarnya yang membutuhkan biaya yang tidak sedikit dan waktu yang cukup lama. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Pratiwi dan Ketut M (2019) yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap *auditor switching*, karena semakin besar ukuran perusahaan maka semakin besar pula tanggung jawab manajemen terhadap investor yang akan mendorong dilakukannya pergantian auditor dengan auditor yang lebih berkualitas dan memiliki kredibilitas yang tinggi.

2.3.3. Pengaruh Ukuran KAP terhadap *Auditor switching*

Ukuran kantor akuntan publik (KAP) merupakan ukuran yang digunakan untuk menentukan besar kecilnya suatu KAP. Ukuran KAP dapat dikatakan besar jika KAP tersebut berafiliasi dengan *Big Four*, dan dikatakan kecil jika tidak berafiliasi dengan *Big Four*. Kantor akuntan publik yang besar adalah KAP yang memiliki tenaga profesional lebih dari 25 orang, berafiliasi dengan *Big Four*, dan melakukan penugasan audit terhadap perusahaan yang besar. Sedangkan kantor akuntan publik yang kecil adalah KAP yang memiliki tenaga profesional kurang dari 25 orang, tidak berafiliasi dengan *Big Four* dan hanya melakukan penugasan audit yang biasa aja (Firyana, 2014).

Perusahaan yang masih menggunakan KAP yang kecil atau yang tidak berafiliasi dengan *Big Four* kemungkinan untuk melakukan *auditor switching* sangat tinggi, hal ini dikarenakan perusahaan berusaha untuk meningkatkan kualitas audit laporan keuangan perusahaan. Namun jika perusahaan sudah menggunakan KAP besar atau KAP yang berafiliasi dengan *Big Four* untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan.

Penelitian yang dilakukan oleh Manto dan Manda (2018) menunjukkan bahwa ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*. Dalam penelitian tersebut dikatakan bahwa ukuran KAP semakin besar maka kemungkinan untuk melakukan *auditor switching* akan menurun. Sedangkan dalam penelitian Sanulika (2019) mengatakan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap *auditor switching* karena baik KAP yang berafiliasi dengan *Big Four* ataupun tidak mempunyai standar audit yang sama yaitu SPAP sehingga tidak ada diktomi ataupun klasifikasi ukuran KAP.

2.4. Pengembangan Hipotesis

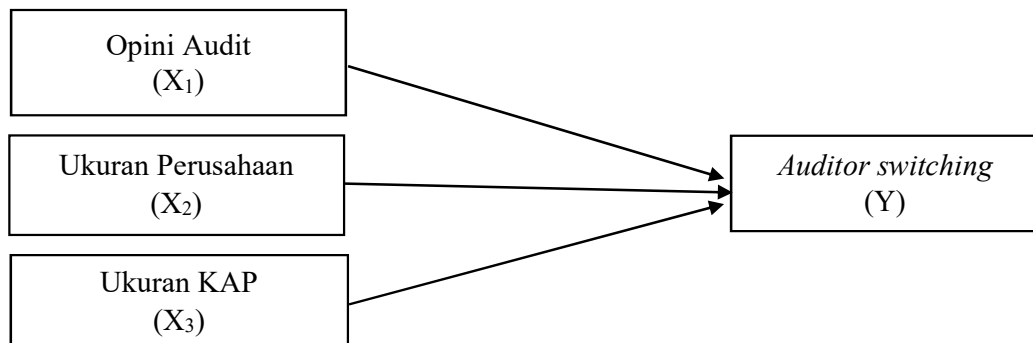
Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pernyataan. Dikatakan sementara karena jawaban yang diberikan baru didasarkan teori, belum berdasarkan fakta-fakta yang ada yang diperoleh dari pengumpulan data.

Berdasarkan uraian yang telah dipaparkan, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian adalah:

1. H_{01} : Opini audit tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*
 H_1 : Opini audit berpengaruh terhadap *auditor switching*
2. H_{02} : Ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*
 H_2 : Ukuran perusahaan berpengaruh terhadap *auditor switching*
3. H_{03} : Ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*
 H_3 : Ukuran KAP berpengaruh terhadap *auditor switching*

2.5. Kerangka Konseptual Penelitian

Berdasarkan latar belakang dan landasan teori yang telah dipaparkan di atas, maka dapat digambarkan kerangka penelitian yang sesuai dengan permasalahan tujuan untuk mempermudah analisis.



Gambar 2. 1 kerangka konseptual