

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA**

#### **2.1. Review Hasil Penelitian Terdahulu**

Fatur Rahman (2019:16) Jenis penelitian ini yaitu kuantitatif dengan pendekatan deskriptif statistik. Metodologi penelitian yang digunakan adalah metode dokumentasi dan studi kepustakaan. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yaitu laporan keuangan perusahaan manufaktur sektor industri barang dan konsumsi periode 2014-2018. Variabel independen pada penelitian ini adalah ukuran kantor akuntan publik, financial distress sedangkan variabel dependennya adalah auditor switching. Populasi sekaligus dijadikan sampel adalah seluruh perusahaan manufaktur sektor industri barang dan konsumsi periode 2014-2018. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi linier logistik, uji asumsi klasik, dan uji hipotesis, pengolahan data dengan menggunakan Program spss 16. Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan ukuran kantor akuntan publik financial distress secara bersama-sama tidak berpengaruh terhadap auditor switching. Sedangkan hasil pengujian secara parsial ukuran kantor akuntan publik berpengaruh negatif dan signifikan pada Auditor switching dan financial distress berpengaruh negatif dan signifikan terhadap auditor switching. Berdasarkan hasil uji determinasi besarnya nilai Nagelkerke R Square adalah 0,023 (2,3%) variabel auditor switching dapat dijelaskan oleh tiga variabel yang berpengaruh terhadap auditor switching. Sedangkan sisanya ( $100\% - 2,3\% = 97,7\%$ ) dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model persamaan regresi.

Atika Nisa (2018:25) Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh opini audit, perubahan manajemen, ukuran KAP, dan ukuran perusahaan terhadap *auditor switching*. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah *auditor switching*. Sedangkan variabel independennya adalah opini audit, perubahan manajemen, ukuran KAP, dan ukuran perusahaan. Populasi penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2012-

2017. Metode sampel yang dilakukan dengan *purposive sampling* dan diperoleh 180 sampel. Data yang digunakan adalah data sekunder berupa laporan keuangan dan laporan tahunan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2012-2017. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi logistik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa hanya perubahan manajemen yang berpengaruh terhadap *auditor switching*. Sedangkan opini audit, ukuran KAP dan ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*. Shiddiq (2014:21) penelitian ini adalah untuk menganalisis dampak keputusan investasi, keputusan pendanaan, kebijakan dividen, kepemilikan manajerial, dan kepemilikan institusional terhadap nilai perusahaan. Keputusan investasi diukur dengan Market to Book Value of Equity Ratio (MVE/BVE). Keputusan pendanaan diukur dengan Debt to Equity Ratio (DER). Kebijakan dividen diukur dengan Dividend Payout Ratio (DPR). Kepemilikan manajerial diukur dengan proporsi kepemilikan saham oleh pihak manajerial. Kepemilikan institusional diukur dengan proporsi kepemilikan saham oleh sisi institusional. Nilai perusahaan diukur dengan Price Book Value (PBV). Populasi dalam penelitian ini adalah semua perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dan terus menerbitkan laporan tahunan pada tahun 2011-2012. Sampel yang diperoleh adalah 132 observasi menggunakan metode *purposive sampling*. Penelitian ini menggunakan regresi linier berganda sebagai alat analisis data. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa keputusan investasi dan kebijakan dividen berpengaruh positif terhadap nilai perusahaan. Sedangkan keputusan pendanaan, kepemilikan manajerial, dan kepemilikan institusional memiliki dampak negatif terhadap nilai perusahaan.

Aulia Rimadani (2018:24) Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan memperoleh bukti empiris mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi *auditor switching* pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2013-2016. Faktor-faktor yang digunakan antara lain ukuran KAP, *financial distress*, opini audit, ukuran perusahaan, dan *audit delay*. Ukuran KAP diukur dengan variabel *dummy* KAP yang berafiliasi *Big 4*. *Financial distress* diukur dengan variabel *dummy* *debt to equity ratio* (DER). Opini audit diukur dengan variabel *dummy* opini *unqualified*. Ukuran perusahaan diukur dengan total asset. *Audit delay* diukur dengan jumlah hari. Teknik pengumpulan sampel adalah

dengan *purpose sampling*. Sampel penelitian sebanyak 39 perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2013-2016. Penelitian ini menggunakan metode *Statistical Package for Social Science* (SPSS) versi 21 untuk analisis data. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa *financial distress*, opini audit, dan *audit delay* berpengaruh positif signifikan terhadap *auditor switching*, sedangkan ukuran KAP dan ukuran perusahaan berpengaruh negatif signifikan terhadap *auditor switching*.

Farisi Ilman (2018:15) Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris *financial distress*, ukuran KAP dan ukuran perusahaan klien terhadap *auditor switching*. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2015-2017. Metode pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling*. Jumlah sampel penelitian ini adalah sebanyak 252 perusahaan. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi logistik. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *financial distress* tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*, ukuran KAP berpengaruh terhadap *auditor switching* dan ukuran perusahaan klien tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*.

Nur Ismaya (2016:11) Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh opini audit (OPINI), pergantian manajemen (CEO), ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP), ukuran perusahaan klien (LnTA), dan *audit fee* pada *auditor switching*. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu data sekunder, berupa laporan audit perusahaan jasa yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2010-2015. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan jasa yang terdaftar di BEI dengan jumlah 329 perusahaan. Sampel diperoleh dengan metode *purposive sampling* dengan jumlah akhir 28 perusahaan selama lima tahun, sehingga diperoleh 168 total pengamatan. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi logistik. Hasil pengujian menunjukkan bahwa pergantian manajemen (CEO) berpengaruh pada *auditor switching*, sedangkan opini audit (OPINI), ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP), ukuran perusahaan klien (LnTA) dan *audit fee* (*FEE*) tidak berpengaruh pada *auditor switching*.

Feby Fitria (2018:6) Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh opini audit, *financial distress*, perubahan ROA, dan

pertumbuhan perusahaan klien terhadap keputusan perusahaan dalam melakukan *auditor switching*. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini diambil dari perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2011- 2016. Teknik pengambilan sampel dengan cara *purposive sampling* dimana sampel akan diperoleh dengan pertimbangan atau kriteria tertentu yang telah disesuaikan dengan tujuan dan masalah penelitian. Terdapat empat variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini. Variabel pertama adalah opini audit yang menggunakan variabel dummy dengan menggunakan penerimaan opini selain Wajar Tanpa Pengecualian dan Wajar Tanpa Pengecualian. Kedua, *Financial Distress* yang diproksikan dengan rasio *Debt to Asset Ratio* (DAR). Variabel ketiga perubahan *Return On Asset* (ROA), dan variabel terakhir pertumbuhan perusahaan yang diproksikan dengan perubahan penjualan. Dengan menggunakan analisis logistik, penelitian ini memperoleh hasil bahwa opini auditor selain Wajar Tanpa Pengecualian berpengaruh positif signifikan terhadap *auditor switching*. Sedangkan *financial distress*, perubahan ROA, dan pertumbuhan perusahaan tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*.

Richa Rachmawati (2019:1) Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh opini audit, *financial distress*, reputasi KAP, pertumbuhan perusahaan, dan pergantian komisaris terhadap *auditor switching* secara simultan dan parsial. Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan BUMN yang terdaftar di BEI tahun 2008-2016. Teknik sampling yang digunakan dalam penelitian ini yaitu *purposive sampling*. Berdasarkan metode *purposive sampling*, diperoleh 90 sampel yang selanjutnya diuji dengan alat analisis regresi logistik. Berdasarkan hasil pengolahan data, dapat diketahui bahwa opini audit, *financial distress*, reputasi KAP, pertumbuhan perusahaan, dan pergantian komisaris memiliki pengaruh terhadap *auditor switching* secara simultan, namun secara parsial ketiga variabel yakni *financial distress*, reputasi KAP, dan pertumbuhan perusahaan tidak memiliki pengaruh secara parsial terhadap *auditor switching*, sedangkan opini audit dan pergantian komisaris memiliki pengaruh terhadap *auditor switching* secara parsial.

## **2.2. Landasan Teori**

### **2.2.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)**

Teori keagenan merupakan suatu kondisi yang terjadi pada suatu perusahaan dimana pihak agen dan pihak principal membangun suatu kontrak kerja sama yang berisi kesepakatan-kesepakatan yang menjelaskan bahwa pihak agen harus bekerja secara maksimal untuk memberikan profit yang tinggi kepada pihak principal (Fahmi, 2013:65). Teori keagenan merupakan teori yang menggambarkan hubungan kerja sama antara pihak agen dan pihak principal. Masalah yang muncul dalam hubungan agensi adalah adanya asimetri informasi, dimana pihak agen sebagai pengelola perusahaan memiliki lebih banyak informasi daripada pihak principal. Hal tersebut memicu timbulnya konflik keagenan.

Konflik keagenan dapat dicegah yaitu dengan menunjuk pihak ketiga yang independen yaitu auditor. Auditor dalam hal ini memiliki tanggung jawab untuk memeriksa serta memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen, supaya tidak terjadi kesalahan informasi sehingga akan mempengaruhi pengambilan keputusan. Auditor dalam melakukan tugas pengauditan wajib memiliki independensi sehingga tidak mampu dipengaruhi oleh kepentingan manajemen sebagai klien (Badera, 2017). Independensi auditor sangat diperlukan dalam memberikan opini atas kewajaran penyajian laporan keuangan yang disajikan, sehingga laporan keuangan tidak akan memberikan informasi yang menyesatkan. Kepentingan prinsipal tersebut membuat perusahaan melakukan *auditor switching* dengan harapan mendapatkan auditor yang lebih berkualitas sehingga prinsipal memiliki kepercayaan terhadap kewajaran laporan keuangan.

Teori agensi dijadikan dasar pada hipotesis pertama bahwa klien cenderung mengganti auditornya apabila tidak menerima opini wajar tanpa pengecualian. Jika auditor tidak memberikan opini sesuai dengan harapan manajer perusahaan maka kemungkinan manajer akan mengganti auditornya dengan auditor lain yang dapat memberikan opini sesuai harapan manajer. Penelitian ini juga menjadikan teori agensi sebagai dasar hipotesis kedua. Menurut Khasharmeh (2015) pergantian manajemen menjadi salah satu penyebab perusahaan melakukan pergantian KAP yang berasal dari klien. Apabila perusahaan melakukan perubahan dewan direksi baik komisaris maupun direktur, maka berbagai kebijakan seperti keuangan, akuntansi dan pemilihan KAP juga akan mengalami perubahan.

Teori agensi mengasumsikan bahwa manusia merupakan makhluk yang *self interest* sehingga semua individu bertindak untuk kepentingannya sendiri. Oleh karena itu dengan adanya perubahan manajemen maka akan membawa perubahan kebijakan dan metode akuntansi perusahaan. Ketika manajemen yang baru merasa tidak puas dengan kualitas auditor yang lama karena tidak mampu mengakomodasi kebutuhan yang diinginkan maka manajemen memutuskan untuk melakukan pergantian auditor. Manajemen akan mencari auditor yang nantinya dapat sejalan dengan kebijakan dan praktik akuntansi yang manajemen baru terapkan. Oleh sebab itu, perubahan manajemen menyebabkan peluang terjadinya *auditor switching* semakin tinggi.

Teori agensi juga dijadikan dasar hipotesis ketiga bahwa klien akan lebih percaya pada KAP yang berafiliasi dengan *big 4* karena dianggap memiliki independensi yang tinggi dan kualitas yang baik (Priambardi dan Haryanto, 2015). Dengan demikian jika perusahaan telah diaudit dengan KAP yang berafiliasi dengan *big 4* maka cenderung tidak akan mengganti auditornya. Teori agensi kemudian juga digunakan sebagai dasar hipotesis keempat. Menurut Dwiyanti (2016) menyatakan bahwa perusahaan yang besar berusaha untuk dapat mengurangi biaya agensi karena kompleksitas usaha serta adanya peningkatan pemisahan antara manajemen dan kepemilikan. Dengan demikian, manajemen akan berusaha untuk mempertahankan auditornya agar tidak terjadi peningkatan biaya agensi. 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.

### 2.2.2. Opini Audit

Opini audit merupakan suatu pernyataan pendapat dari auditor atas kewajaran laporan keuangan perusahaan yang diauditnya dan opini audit merupakan pernyataan atas suatu asersi yang dikeluarkan oleh auditor (Suryanawa, 2016:46). Sedangkan menurut Pawitri (2015) opini audit merupakan suatu pendapat yang disampaikan auditor setelah melakukan pemeriksaan terhadap perusahaan untuk menilai kewajaran laporan keuangan yang telah dibuat oleh manajemen.

Menurut Nazri (2015) menyatakan bahwa isu yang paling sensitif dalam hubungan *auditor change* adalah kualifikasi dari opini audit, terutama dimana salah satu tujuan manajemen dalam suatu audit adalah menerima opini wajar tanpa pengecualian dari auditor. Manajemen akan berusaha melakukan cara agar laporan keuangan yang disajikan memiliki kredibilitas yang tinggi. Apabila auditor memberikan opini yang tidak sesuai dengan keinginan manajemen, maka ada kemungkinan bahwa manajemen perusahaan akan melakukan *voluntary auditor switching*. Ketidakpuasan atas opini auditor bisa saja menyebabkan timbulnya ketegangan hubungan antara manajemen dan KAP sehingga perusahaan klien memutuskan untuk berpindah KAP.

Menurut Mulyadi (2015:22), opini audit ada lima jenis yaitu:

#### 1. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Pendapat ini dikeluarkan auditor jika tidak terjadi pembatasan dalam lingkup audit dan tidak terdapat pengecualian yang signifikan mengenai kewajaran dan penerapan prinsip akuntansi berterima umum dalam penyusunan laporan keuangan, konsistensi penerapan prinsip akuntansi berterima umum tersebut, serta pengungkapan memadai dalam laporan keuangan. Laporan audit tipe ini merupakan laporan yang paling diharapkan dan dibutuhkan oleh semua pihak, baik oleh klien maupun oleh pihak-pihak berkepentingan lainnya. Pendapat wajar tanpa pengecualian ini dikeluarkan jika semua laporan keuangan (neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, serta catatan atas laporan keuangan) telah lengkap diberikan dan tidak ada keadaan yang mengharuskan auditor untuk menambah paragraf penjelas atau modifikasi kata-kata dalam laporan audit. Dengan mengeluarkan pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), auditor menyatakan bahwa laporan

keuangan klien disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia.

## 2. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelas (*Unqualified Opinion with Explanatory Language*)

Pendapat ini diberikan oleh auditor jika terdapat keadaan tertentu yang mengharuskan auditor menambahkan bahasa penjelasan dalam laporan audit, meskipun tidak mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian yang dinyatakan oleh auditor. Keadaan yang menjadi penyebab utama ditambahkan suatu kalimat penjelas atau modifikasi kata-kata dalam laporan audit baku adalah:

- a. Pendapat wajar sebagian didasarkan atas laporan auditor independen lain.
- b. Di antara dua periode akuntansi terdapat suatu perubahan material dalam penggunaan standar akuntansi atau dalam metode penerapannya.
- c. Untuk mencegah agar laporan keuangan tidak menyesatkan karena keadaan-keadaan yang luar biasa, laporan keuangan disajikan menyimpang dari suatu standar akuntansi yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.
- d. Informasi lain dalam suatu dokumen yang berisi laporan keuangan yang diaudit secara material tidak konsisten dengan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelas diberikan ketika auditor merasa perlu memberikan informasi tambahan mengenai laporan keuangan yang disajikan klien. Meskipun suatu proses audit telah dilaksanakan dengan hasil yang memuaskan serta laporan keuangan telah disajikan secara wajar.

## 3. Pendapat Wajar dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Pendapat ini akan diberikan oleh auditor apabila ia menilai bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam arti disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan dilihat dari keseluruhan laporan, namun ada hal-hal tertentu atau ada kondisi yang mengharuskan seorang auditor memberikan

pendapat wajar dengan pengecualian, diantaranya yaitu:

- a. Lingkup audit dibatasi oleh klien.
- b. Kondisi-kondisi yang ada di luar kekuasaan klien maupun auditor menyebabkan auditor tidak dapat melaksanakan prosedur audit penting atau tidak dapat memperoleh informasi penting.
- c. Laporan keuangan tidak disusun sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.
- d. Prinsip akuntansi berterima umum yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan tidak diterapkan secara konsisten.

#### 4. Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Pendapat ini merupakan kebalikan dari pendapat wajar tanpa pengecualian. Auditor memberikan pendapat tidak wajar jika laporan keuangan klien tidak disusun berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas perusahaan klien. Selain itu, pendapat tidak wajar disebabkan karena ruang lingkup auditor yang dibatasi sehingga tidak dapat mengumpulkan bukti kompeten untuk mendukung pendapatnya. Jika laporan keuangan diberi pendapat tidak wajar oleh auditor maka informasi yang disajikan oleh klien dalam laporan keuangan sama sekali tidak dapat dipercaya, oleh pemakai informasi keuangan untuk pengambilan keputusan.

#### 5. Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of Opinion*)

Jika auditor tidak memberikan pendapat atas objek audit, maka laporan ini disebut laporan tanpa pendapat (*no opinion report*). Hal ini disebabkan beberapa kondisi, yaitu adanya pembatasan yang bersifat luar biasa terhadap lingkungan auditnya, kemudian karena auditor tidak independen dalam hubungannya dengan klien, maka kondisi ini dapat menyebabkan auditor untuk memberikan opini *disclaimer*.

Perbedaan antara pernyataan tidak memberikan pendapat dengan pendapat tidak wajar (*adverse opinion*) adalah pendapat tidak wajar ini diberikan dalam keadaan auditor mengetahui adanya ketidakwajaran laporan keuangan klien,

sedangkan auditor menyatakan tidak memberikan pendapat karena ia tidak cukup memperoleh bukti mengenai kewajaran laporan keuangan auditan atau karena ia tidak independen dalam hubungannya dengan klien. Perusahaan yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian dari auditor maka akan merasa puas dan cenderung tidak akan melakukan *auditor switching*. Sebaliknya, jika perusahaan mendapat opini selain wajar tanpa pengecualian maka perusahaan tidak merasa puas dan cenderung akan melakukan *auditor switching*.

### **2.2.3. Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP)**

Menurut Firyana (2016) Ukuran KAP merupakan ukuran yang digunakan untuk menentukan besar kecilnya suatu Kantor Akuntan Publik. Ukuran Kantor Akuntan Publik dapat dikatakan besar jika KAP tersebut berafiliasi dengan Big 4, mempunyai cabang dan kliennya perusahaan-perusahaan besar serta mempunyai tenaga professional di atas 25 orang. Sedangkan Ukuran Kantor Akuntan Publik dikatakan kecil jika tidak berafiliasi dengan Big 4, tidak mempunyai kantor cabang dan kliennya perusahaan kecil serta jumlah tenaga profesionalnya kurang dari 25 orang.

Ukuran KAP merupakan pembedaan jumlah klien dan jumlah anggota yang dimiliki oleh suatu kantor akuntan publik. Ukuran KAP dapat dilihat dari berbagai hal yang terkait dengan KAP, seperti jumlah klien dan jumlah pendapatan KAP tersebut (Devianto, 2015). Ukuran KAP adalah besar kecilnya Kantor Akuntan Publik yang digunakan perusahaan. Ukuran KAP dibedakan dalam dua kelompok yaitu KAP yang berafiliasi dengan Big 4 dan KAP yang tidak berafiliasi dengan Big 4. Ukuran KAP sendiri biasanya dikaitkan dengan kualitas dan reputasi auditor (Kurniasari, 2015). Begitupun ukuran KAP merupakan besar kecilnya KAP yang dibedakan dalam dua kelompok, yaitu KAP yang berafiliasi dengan Big 4 dan KAP yang tidak berafiliasi dengan Big 4.

Sedangkan menurut Arsih (2015), ukuran KAP adalah cerminan besar kecilnya Kantor Akuntan Publik, semakin besar Kantor Akuntan Publik maka semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan, jadi perusahaan akan mengganti auditor dari KAP kecil ke auditor dari KAP besar untuk meningkatkan reputasi dan kualitas laporan keuangannya. Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa

ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah besar kecilnya Kantor Akuntan Publik yang digunakan suatu perusahaan untuk melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan perusahaan. Jika dihubungkan keberadaannya KAP yang ada di Indonesia, maka ukuran KAP terbesar yakni KAP yang berafiliasi dengan KAP asing yang tergolong Big 4.

Menurut Arens (2015:32), kategori ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) secara internasional adalah sebagai berikut:

1. Kantor Internasional Empat Besar

Keempat KAP terbesar di Amerika Serikat disebut kantor akuntan publik internasional "*Big Four*". Keempat kantor ini memiliki cabang di seluruh Amerika Serikat dan seluruh dunia. Kantor "*Big Four*" mengaudit hampir semua perusahaan besar baik di Amerika Serikat maupun dunia serta banyak juga perusahaan yang lebih kecil juga.

2. Kantor Nasional

Tiga KAP di Amerika Serikat disebut kantor nasional, karena memiliki cabang di sebagian kota besar kota utama. Kantor nasional memberikan jasa yang sama seperti kantor "*Big Four*" dan bersaing secara langsung dengannya untuk mendapat klien. Setiap kantor nasional berafiliasi dengan kantor-kantor di Negara lain dan karenanya mempunyai kemampuan bertaraf internasional .

3. Kantor Regional dan Kantor Lokal yang Besar

Terdapat kurang dari 200 KAP yang memiliki staf profesional lebih dari 50 orang. Sebagian hanya memiliki satu kantor dan terutama melayani klien-klien dalam jangka yang tidak begitu jauh. KAP yang lainnya memiliki beberapa cabang di satu Negara bagian atau wilayah dan melayani klien dalam radius yang lebih jauh.

4. Kantor Lokal Kecil

Lebih dari 95 persen dari semua KAP mempunyai kurang dari 25 KAP tenaga profesional pada kantor yang hanya memiliki satu cabang, dan entitas nirlaba, meskipun beberapa memiliki satu atau dua klien dengan kepemilikan publik.

Banyak kantor lokal kecil tidak melakukan audit dan terutama memberikan jasa akuntansi serta perpajakan bagi klien-kliennya.

Sedangkan menurut Messier (2016:41), Kantor akuntan publik sering dikategorikan berdasarkan ukuran. Kantor yang terbesar adalah kantor akuntan publik “*Big Four*”: Deloitte, Ernst & Young, KPMG, dan Pricewaterhouse Coopers. Pada Buku Direktori IAI (2011), IAI mengklasifikasikan KAP yang beroperasi di Indonesia menjadi dua, yaitu: 1. KAP yang melakukan kerjasama dengan KAP asing, dan 2. KAP yang tidak melakukan kerjasama dengan KAP asing.

Dari keempat pengkategorian yang telah dikemukakan di atas, dapat disimpulkan bahwa kategori ukuran KAP di Indonesia, jika dihubungkan dengan keberadaan KAP bertaraf internasional, maka ukuran KAP dapat dikategorikan sebagai berikut:

1. KAP Nasional yang berafiliasi dengan KAP Internasional *big four*, yaitu KAP asing *big four* yang membuka KAP cabang di Indonesia atau KAP di Indonesia yang melakukan kerjasama/berafiliasi dengan KAP asing *big four*, yakni Deloitte, Ernst & Young, KPMG, dan Pricewaterhouse Coopers.
2. KAP Nasional yang berafiliasi dengan KAP internasional *non big four*, yaitu KAP asing *non big four* yang membuka KAP cabang di Indonesia atau KAP di Indonesia yang melakukan kerjasama/berafiliasi dengan KAP asing *non big four*, yakni Kreston International, PKF International, dan sebagainya.
3. KAP Nasional, yaitu KAP Indonesia yang berdiri sendiri, terletak/berpusat di kota besar di Indonesia dan KAP tersebut membuka cabang di kota-kota besar utama di Indonesia.
4. KAP Regional dan Lokal Besar, yaitu KAP di Indonesia yang berdiri sendiri dan pada umumnya terpusat di suatu wilayah. Sebagian KAP di Indonesia merupakan KAP regional dan lokal besar, terutama yang terpusat di Pulau Jawa. Beberapa diantaranya hanya melayani klien di dalam jangkauan wilayahnya, dan beberapa dari yang lainnya memiliki beberapa kantor cabang di daerah lain tetapi bukan di kota-kota besar di Indonesia.

5. KAP Lokal Kecil, yaitu KAP yang berdiri sendiri, tidak membuka cabang, dan memiliki kurang dari orang tenaga kerja profesional.

#### **2.2.4. Ukuran Perusahaan**

Ukuran perusahaan merupakan suatu skala di mana dapat diklasifikasikan besar kecilnya perusahaan yang dihubungkan dengan *financial* perusahaan (Priambardi, 2015). Ukuran perusahaan dapat diklasifikasikan sebagai perusahaan besar atau kecil berdasarkan total aset. Semakin besar total aset perusahaan menunjukkan bahwa ukuran perusahaan semakin besar.

Perusahaan besar adalah perusahaan yang mempunyai total aktiva lebih besar dari *mean asset*. Sedangkan perusahaan kecil adalah perusahaan yang mempunyai total aktiva lebih kecil dari *mean asset* (Prastiwi, 2015). Selain itu, ukuran perusahaan yang didasarkan pada total aktiva diatur dengan ketentuan BAPEPAM No. 11/PM/1997, yang menyatakan bahwa: “Perusahaan menengah atau kecil adalah perusahaan yang memiliki jumlah total aktiva tidak lebih dari 100 milyar rupiah”.

Haryanto (2016) berpendapat bahwa perusahaan dengan skala yang lebih besar dipercaya akan dapat menyelesaikan permasalahan finansial daripada perusahaan yang kecil. Perusahaan dengan skala besar biasanya juga menggunakan KAP dengan standar kualitas yang tinggi, hal ini bertujuan untuk mempertahankan atau meningkatkan kepercayaan *stakeholder* dan pemegang saham.

Permintaan layanan audit akan berkembang seiring dengan adanya perkembangan ukuran perusahaan dan bertambah rumitnya aktivitas perusahaan, di mana KAP dengan kualitas, sumber daya, dan pengalaman yang baik akan dipertahankan oleh perusahaan. Jika tidak adanya kesesuaian ukuran antara perusahaan klien yang besar diaudit oleh Kantor Akuntan Publik yang kecil maka akan menimbulkan *auditor switching*. Variabel ukuran klien dihitung berdasarkan logaritma natural atas total aset perusahaan yang menjadi sampel perusahaan (Priambardi, 2015).

#### **2.2.5. Auditor Switching**

Pengertian *auditing* menurut Arens (2016:4) adalah “*Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person*”. Berdasarkan kutipan tersebut, dapat diketahui bahwa *auditing* adalah akumulasi dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menetapkan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditentukan dimana *auditing* harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen. Auditor adalah seseorang yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi.

Seorang auditor diperlukan di dalam suatu perusahaan untuk melakukan proses pemantauan dan pemeriksaan terhadap aktivitas yang dilakukan oleh pemegang saham selaku *principal* dan manajemen selaku *agent*, yang dinilai dari kinerja keuangan yang tercermin di dalam laporan keuangan. Susanti (2014) menyatakan bahwa manajemen merupakan pihak yang dikontrak oleh pemegang saham untuk bekerja menjalankan aktivitas perusahaan. *Principal* menyediakan fasilitas dan dana untuk operasi perusahaan sedangkan *agent* bertindak sebagai pengelola perusahaan yang berkewajiban untuk meningkatkan kemakmuran *principal* melalui peningkatan nilai perusahaan sebagaimana yang telah dipercayakan *principal* kepadanya. Masalah yang kemudian muncul dalam hubungan agensi adalah ketidaklengkapan informasi, yaitu saat tidak semua kondisi diketahui oleh kedua belah pihak, disebut dengan asimetri informasi.

Manajemen memiliki informasi yang lebih banyak tentang perusahaan dibandingkan dengan informasi yang dimiliki *principal*, sehingga manajer mengemban tanggung jawab moral untuk mengoptimalkan kepentingan *principal*. Namun, disisi lain manajer juga memiliki tujuan untuk memaksimalkan kesejahteraan dan kepentingannya sendiri sehingga terdapat kemungkinan *agent* tidak selalu bertindak untuk kepentingan *principal*. Adanya perbedaan kepentingan tersebut, auditor dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak *principal* dengan pihak *agent* dalam mengelola keuangan perusahaan. *Principal* memerlukan auditor untuk memverifikasi informasi yang diberikan manajemen kepada pihak perusahaan. Bagi manajemen, auditor dibutuhkan untuk membuat laporan

keuangan tersebut reliable. 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.

Suci (2015) menyatakan auditor saat ini juga harus mempertimbangkan akan kelangsungan hidup perusahaan dengan memberikan kualitas audit yang berkualitas sehingga nantinya akan berdampak pada kelangsungan hidup perusahaan dan harga saham perusahaan. Sulistiarini (2016) menyatakan bahwa bukti teoritis mengenai pergantian auditor didasarkan pada teori agensi. Menurut Anthony (2015), teori agensi adalah hubungan atau kontrak antara principal dan agent. Teori agensi memiliki asumsi bahwa tiap-tiap individu semata-mata termotivasi oleh kepentingan dirinya sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara principal dan agent. Baik principal maupun agent ingin mendapatkan keuntungan sebesar-besarnya serta ingin terhindar dari resiko yang mungkin terjadi dalam perusahaan. Dalam teori agensi, auditor independen berperan sebagai penengah kedua belah pihak (*agent dan principal*) yang berbeda kepentingan.

Auditor independen juga berfungsi untuk mengurangi biaya agensi yang timbul dari perilaku mementingkan diri sendiri yang dilakukan oleh manajer. Berawal dari skandal Enron pada tahun 2001, yang melakukan kerja sama dengan KAP Arthur Andersen dengan cara memanipulasi laba perusahaan. KAP Arthur Andersen gagal mempertahankan independensi dengan kliennya, yaitu Enron. Skandal KAP Arthur Anderson melahirkan *The Sarbanes Oxley Act* (SOX) yaitu regulasi yang mengatur tentang jasa akuntan publik. *The Sarbanes-Oxley Act* (SOX) tahun 2002 merupakan pesan yang digunakan oleh banyak negara untuk memperbaiki struktur pengawasan terhadap KAP dengan menerapkan rotasi KAP maupun auditor. Berawal dari sinilah istilah auditor switching atau pergantian auditor muncul.

*Auditor switching* merupakan perpindahan auditor yang dilakukan oleh perusahaan klien. *Auditor switching* muncul karena adanya kewajiban rotasi audit. Berdasarkan bukti teoritis, adanya rotasi auditor mengakibatkan masa perikatan audit (*audit tenure*) yang lebih pendek sehingga perusahaan akan melakukan

*auditor switching* (Nasser, 2015). Di Indonesia sendiri *auditor switching* telah diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 359/KMK.06/2003 pasal 2. Peraturan ini mengatur bahwa pemberian jasa audit umum oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan paling lama lima tahun berturut-turut dan pemberian jasa audit umum oleh seorang akuntan publik paling lama tiga tahun berturut-turut.

Kemudian peraturan tersebut diperbaharui dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 Pasal 3. Perubahan dalam peraturan ini yaitu lamanya pemberian jasa audit umum dapat dilakukan oleh KAP yang menjadi enam tahun buku berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik tiga tahun berturut-turut (Pasal 3 ayat 1). Kemudian KAP dan akuntan publik dapat mengaudit kembali laporan keuangan perusahaan klien setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit atas laporan keuangan klien yang sama (Pasal 3 ayat 2 dan 3).

Lebih jelasnya, jika sebuah perusahaan telah menunjuk satu KAP dan auditor yang sama sejak tahun 2010, maka pada tahun 2013 mereka harus mengganti auditornya dengan auditor yang lain dan pada tahun 2016 mereka harus mengganti KAPnya, karena lamanya pemberian jasa audit oleh seorang akuntan publik hanyalah tiga tahun berturut-turut dan untuk KAP hanyalah enam tahun berturut-turut. Pembaharuan Menteri Keuangan tersebut dimaksudkan untuk membatasi hubungan antara auditor dengan klien sehingga independensi auditor dan kualitas audit tetap terjaga dengan hasil opini audit yang objektif. Nasser(2014) menyatakan pembatasan jangka waktu perikatan dianggap perlu dilakukan, karena jangka waktu perikatan yang panjang dapat menyebabkan auditor menjalin hubungan kekeluargaan yang berlebihan. Hubungan ini bisa mengancam penurunan kualitas dan kompetensi auditor saat mengevaluasi bukti audit. Selain bersifat mandatory atau wajib karena adanya peraturan yang mengharuskan, pergantian auditor bisa juga bersifat voluntary atau tidak wajib.

Menurut Febrianto (2014) pergantian auditor secara *voluntary* dapat terjadi karena dua hal yaitu auditor mengundurkan diri atau auditor dipecat oleh klien. Faktor-faktor penyebab dapat berasal dari sisi klien (misalnya kesulitan keuangan, manajemen yang gagal, perubahan *ownership*), sedangkan dari sisi auditor

(misalnya *fee audit* dan kualitas audit). Fokus utama peneliti adalah auditor switching secara *voluntary* yang faktor-faktor penyebabnya berasal dari klien (diluar PMK Republik Indonesia No. 17/PMK.01/2008), yaitu melihat adanya pergantian auditor yang dilakukan perusahaan sebelum batas waktu yang telah ditetapkan oleh peraturan, karena apabila hubungan di antara auditor dengan klien dalam keadaan normal tidak mungkin klien melakukan pergantian auditor. Sinarwati (2015) menyatakan jika terjadi pergantian auditor oleh perusahaan diluar ketentuan yang telah ditetapkan maka akan menimbulkan pertanyaan bahkan kecurigaan dari investor sehingga penting untuk diketahui faktor penyebabnya.

### **2.3. Hubungan Antar Variabel Penelitian**

#### **2.3.1. Pengaruh Opini Audit Terhadap *Auditor Switching***

Opini audit merupakan suatu pendapat yang disampaikan auditor setelah melakukan pemeriksaan terhadap perusahaan untuk menilai kewajaran laporan keuangan yang telah dibuat oleh manajemen (Pawitri, 2015). Khasharmeh (2015) menemukan bukti perusahaan mengubah auditor setelah menerima pendapat yang berkualitas. Mereka berpendapat bahwa perusahaan-perusahaan ini mungkin memilih perubahan auditor untuk mencari auditor lebih setuju dan untuk mendapatkan laporan yang lebih menguntungkan. Ismail (2016) menyatakan bahwa isu yang paling sensitif dalam hubungan *auditor change* adalah kualifikasi dari opini audit, terutama di mana salah satu tujuan manajemen dalam suatu audit adalah menerima opini wajar tanpa pengecualian dari auditor. Opini wajar tanpa pengecualian yang diperoleh perusahaan akan meningkatkan reputasi perusahaan dan kepercayaan investor sehingga perusahaan akan berusaha dengan segala cara untuk tetap mempertahankan opini tersebut. Apabila auditor memberikan opini selain wajar tanpa pengecualian hal itu dapat menurunkan citra perusahaan sehingga timbul kemungkinan manajemen mengganti auditor dengan alasan auditor tidak memberikan opini yang sesuai dengan keinginan manajemen. Hasil penelitian Khasharmeh (2015) dan Putra dan Suryanawa (2016) menemukan bahwa opini audit berpengaruh signifikan pada *auditor switching*.

#### **2.3.2. Pengaruh Ukuran KAP Terhadap *Auditor Switching***

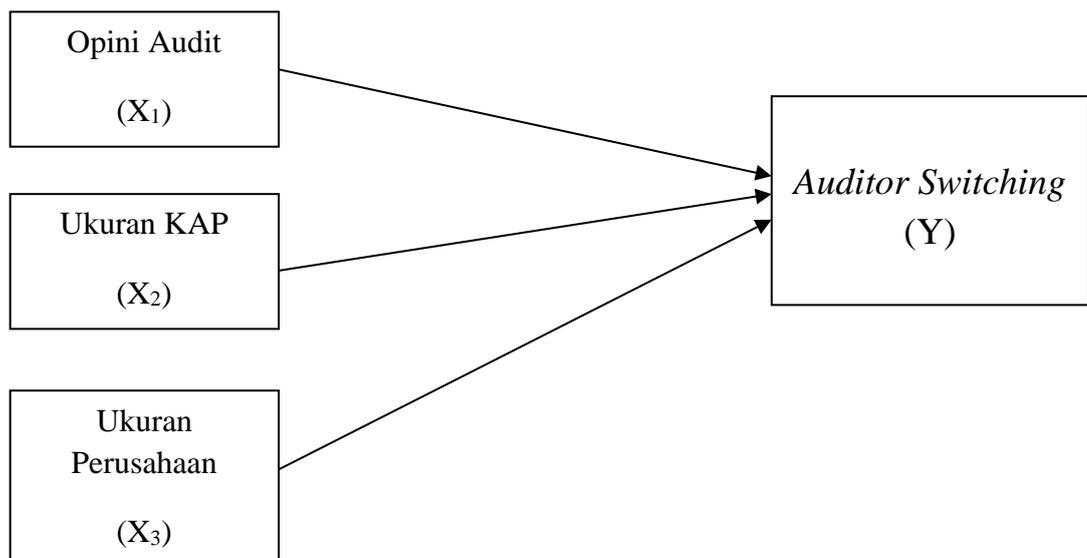
Ukuran KAP dapat didefinisikan sebagai suatu ukuran yang digunakan untuk menentukan besar kecilnya suatu KAP (Wirajaya, 2016). Ukuran KAP dapat dikatakan besar jika KAP tersebut berafiliasi dengan *Big Four* (Salim, 2014). Menurut Pratini (2015) perusahaan cenderung memilih KAP yang memiliki tingkat kredibilitas yang tinggi untuk meningkatkan kualitas laporannya. Perusahaan cenderung memilih KAP besar dengan kualitas yang tinggi dibandingkan dengan KAP kecil. Berdasarkan teori agensi yang mengasumsikan bahwa manusia memiliki sifat *self interest* maka manajemen akan berusaha menjaga reputasinya di mata pemegang saham dengan cara mengganti auditornya dengan KAP yang berafiliasi dengan KAP *big four*. Luthfiyanti (2016) ditemukan bahwa ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap auditor switching. Hal serupa juga dikemukakan oleh Zahrina (2017) yang menemukan dalam penelitiannya bahwa ukuran KAP memiliki pengaruh terhadap *auditor switching*.

### **2.3.3. Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap Auditor Switching**

Ukuran perusahaan merupakan suatu skala di mana dapat diklasifikasikan besar kecilnya perusahaan yang dihubungkan dengan *financial* perusahaan (Juliantari, 2014). Semakin besar ukuran perusahaan maka semakin tinggi tanggungjawab manajemen kepada investor oleh karena itu perusahaan akan melakukan pergantian auditor dengan harapan auditor baru akan lebih berkualitas. Pada umumnya, perusahaan yang besar telah menggunakan jasa audit dari KAP yang bereputasi tinggi. Berdasar pada teori agensi dimana pihak *agent* akan membandingkan *cost* dengan *benefit*, *cost* yang dikeluarkan akan lebih besar dari *benefit* yang akan didapat, karena biaya *start-up* akan meningkatkan *agency cost*. Maka dari itu, perusahaan besar memiliki kecenderungan lebih rendah untuk berganti auditor dengan alasan menghindari adanya *agency cost* dan menjaga kualitas audit (Dwiyantri, 2016).

## **2.4. Kerangka Konseptual Penelitian**

Penelitian ini menggunakan variabel Opini Audit ( $X_1$ ), Ukuran KAP ( $X_2$ ), Ukuran Perusahaan ( $X_3$ ) dan *Auditor Switching* ( $Y$ ). Paradigma penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :



**Gambar 2.1 Kerangka Konseptual Penelitian**