

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **2.1 Teori Agensi**

Bukti empiris mengenai *auditor switching* didasarkan pada teori agensi (teori keagenan). Teori ini menggambarkan hubungan keagenan sebagai hubungan yang timbul karena adanya kontrak yang disetujui bersama dengan pihak *agent* (manajemen) untuk melaksanakan tugas yang menjadi kepentingan pihak *principal* (pemegang saham). Hubungan ini diatur dalam kontrak yang disebut dengan kontrak keagenan (Jensen dan Meckling, 1976 dalam Wae dan Murdiawati, 2015).

*Principal* sebagai pemasok modal memberikan kepercayaan pada *agent* untuk mengelola aset yang dimilikinya dan *agent* wajib melaporkan perkembangan aset tersebut kepada *principal* secara berkala. Namun, dalam perjalanannya hubungan antara *principal* dan *agent* yang diharapkan berjalan dengan baik ternyata menimbulkan konflik. Konflik yang terjadi disebabkan adanya asimetri informasi, yang mana asimetri informasi ini terjadi ketika informasi yang dimiliki oleh pihak *agent* lebih banyak dibandingkan dengan pihak *principal* (Wae dan Murdiawati, 2015).

Prinsipal cenderung menginginkan keuntungan yang sebesar-besarnya dari investasi yang mereka berikan kepada perusahaan. Agen sebagai pihak yang ditunjuk oleh prinsipal juga memiliki tanggung jawab moral untuk memaksimalkan kepentingan prinsipal. Namun pada kenyataannya, agen cenderung bertindak untuk memaksimalkan kepentingannya sendiri daripada kepentingan prinsipal. Misalnya, agen memiliki insentif untuk meningkatkan konsumsi *perquisites* dengan menggunakan mobil perusahaan, akun beban, jumlah pembayaran bonus sebagai beban bagi prinsipal, dan tidak bekerja seteliti mungkin untuk memaksimalkan nilai perusahaan. Hal ini menimbulkan konflik kepentingan berupa *moral hazard*, yaitu suatu tindakan di mana agen lebih

mengutamakan kepentingan sendiri sehingga tidak melaksanakan hal-hal yang telah disepakati dalam kontrak kerja. Selain itu, agen sebagai pihak internal mengelola perusahaan juga memiliki informasi yang lebih banyak mengenai keadaan perusahaan daripada prinsipal. Asimetri informasi ini disebut dengan konflik *adverse selection*, yang membuat prinsipal tidak dapat percaya sepenuhnya kepada agen ketika agen memberikan laporan keuangan kepada prinsipal sebagai pengungkapan informasi mengenai keadaan perusahaan (Soraya dan Haridhi, 2017).

Dalam hubungannya, situasi tujuan, kepentingan, dan latar belakang seringkali bertolak belakang yang akan menimbulkan pertentangan antara kepentingan masing-masing. Karena perbedaan kepentingan tersebut, maka diperlukan pihak ketiga yang independen untuk menjembatani konflik antara *principal* dan *agent* yaitu auditor independen. Auditor independen berperan sebagai penengah kedua belah pihak, yang melakukan proses pemantuan dan pemeriksaan terhadap aktivitas yang dilakukan pihak-pihak yang berkepentingan tersebut.

## **2.2 Peraturan tentang Jasa Akuntan Publik**

Saat ini, isu mengenai independensi auditor telah menjadi hal yang penting dalam pemberian jasa audit oleh akuntan publik. Pihak pemerintah yang bertugas sebagai regulator diharapkan dapat memfasilitasi kepentingan semua pihak, baik pihak perusahaan, pihak akuntan, maupun pihak eksternal. Bentuk campur tangan pemerintah dalam hal ini adalah adanya peraturan-peraturan yang mewajibkan adanya rotasi auditor atau masa kerja auditor.

Di Indonesia, pemerintah Indonesia telah mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang “Jasa Akuntan Publik” pasal 3. Peraturan ini mengatur tentang pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut, dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Akuntan publik dan kantor akuntan boleh

menerima kembali penugasan setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit kepada klien yang di atas.

Namun, pada tahun 2015 pemerintah Indonesia mengeluarkan kembali peraturan baru yang membahas mengenai pembatasan jasa audit, yaitu Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 pasal 22 tentang “Praktik Akuntan Publik”. Dalam peraturan tersebut dinyatakan bahwa pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut, sedangkan pemberian jasa audit oleh Kantor Akuntan Publik tidak dibatasi perusahaan (pasal 11 ayat 1) (Astroyini,2015).

## ***2.3 Auditor Switching***

### **2.3.1 Pengertian Audit**

Menurut American Accounting Association, audit adalah proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan dan peristiwa ekonomi. Untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang ditetapkan, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Nabila,2011).

Institute of Internal Auditor (IIA) mendefinisikan audit internal adalah aktivitas independen, keyakinan objektif dan konsultasi yang dirancang untuk member nilai tambah dan meningkatkan operasi organisasi. Audit tersebut membantu organisasi mencapai tujuannya dengan menerapkan pendekatan yang sistematis dan berdisiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas proses pengelolaan resiko, kecukupan control, dan pengelolaan organisasi. Definisi ini mengandung pengertian bahwa audit intern merupakan suatu aktivitas yang dilakukan untuk membantu manajemen dalam penyediaan informasi, dengan tujuan akhir yaitu menambah nilai perusahaan. Pelaksanaan audit intern dilakukan secara independen dan objektif yang berarti tidak terpengaruh oleh pihak manapun dan

tidak terlihat dalam pelaksanaan audit intern secara independen dan objektif tersebut akan dapat diandalkan oleh para pengguna informasi (Putra,2014).

Dari definisi di atas menunjukkan bahwa fungsi audit tidak hanya sebatas melakukan pemeriksaan di bidang keuangan saja. Tetapi juga melakukan pemeriksaan di bidang lainnya (pengendalian, kepatuhan, operasional, dan lain-lain) dan dapat memberikan saran kepada perusahaan berupa tindakan perbaikan atas system perusahaan. Auditor memiliki tanggung jawab dalam hal memberikan opini pada klien. Namun adanya hubungan antara auditor dengan klien yang sangat lama dapat mengurangi independensi auditor, sehingga perlu di waspadai (Febriana,2012).

### **2.3.2 Pengertian Auditor Switching**

*Auditor switching* merupakan pergantian auditor atau Kantor Akuntan Publik (KAP) yang dilakukan oleh perusahaan. Pergantian tersebut dapat disebabkan oleh faktor yang berasal dari klien atau auditor. Ada dua faktor yang mempengaruhi perusahaan berganti KAP adalah faktor klien (*client-related factors*), yaitu: kesulitan keuangan, manajemen yang gagal, perubahan *ownership*, dan faktor auditor (*auditor-related factors*), yaitu: *fee* audit dan kualitas audit (Wijayanti dan Januarti,2011).

Pergantian auditor secara wajib (*mandatory*) dengan sukarela (*voluntary*) bisa dibedakan atas dasar pihak mana yang menjadi fokus perhatian dari isu tersebut. Jika pergantian auditor terjadi secara sukarela (*voluntary*), maka perhatian utama adalah pada sisi klien. Sebaliknya, jika pergantian terjadi secara wajib (*mandatory*), perhatian utama beralih kepada auditor. Ketika klien mengganti auditornya ketika tidak ada aturan yang mengharuskan pergantian dilakukan, yang terjadi adalah salah satu dari dua hal: auditor mengundurkan diri atau auditor diberhentikan oleh klien. Manapun di antara keduanya yang terjadi, perhatian adalah pada alasan mengapa peristiwa itu terjadi dan ke mana klien tersebut akan berpindah. Jika alasan pergantian tersebut adalah karena ketidaksepakatan atas praktik akuntansi tertentu, maka di ekspektasi klien akan berpindah ke auditor

yang dapat bersepakat dengan klien. Sebaliknya ketika pergantian auditor terjadi karena peraturan yang membatasi *tenure* seperti yang terjadi di Indonesia, maka perhatian utama kepada auditor pengganti tidak lagi kepada klien. Pada pergantian secara wajib (*mandatory*), yang terjadi adalah pemisahan paksa oleh peraturan (Divianto,2011).

Ketika klien mencari auditor yang baru, maka pada saat itu informasi yang dimiliki oleh klien lebih besar dibandingkan dengan informasi yang dimiliki auditor. Ketidaksimetrisan informasi ini logis karena klien pasti memilih auditor yang kemungkinan besar akan lebih mudah untuk sepakat tentang praktik akuntansi perusahaan. Sementara itu, auditor bisa jadi tidak memiliki informasi yang lengkap tentang kliennya. Jika kemudian auditor bersedia menerima klien baru, maka hal ini bisa terjadi karena auditor telah memiliki informasi yang cukup tentang klien baru itu atau auditor melakukannya untuk alasan lain, misalnya alasan financial (Divianto,2011).

### **2.3.3 Jenis-Jenis Auditor Switching**

*Auditor switching* dibedakan menjadi dua, yaitu pergantian secara wajib (*mandatory*) dan pergantian secara sukarela (*voluntary*) (Wae dan Murdiawati,2015).

#### **1. Pergantian secara wajib (*mandatory*)**

Pergantian secara wajib (*mandatory*) merupakan pergantian KAP dikarenakan adanya kewajiban untuk melakukan pergantian KAP yang diberlakukan secara periodik. Di Indonesia peraturan mengenai pergantian auditor atau KAP diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang “Pembatasan Praktik Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik” pasal 3. Peraturan ini mengatur tentang pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas yang dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut, dan oleh seorang akuntan public paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Akuntan publik dan Kantor Akuntan Publik boleh

menerima kembali penugasan setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit kepada klien seperti yang diatas.

Namun, pada tahun 2015 pemerintah Indonesia mengeluarkan kembali peraturan baru yang membahas mengenai pembatasan jasa audit, yaitu Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 pasal 22 tentang “Praktik Akuntan Publik”. Dalam peraturan tersebut dinyatakan bahwa pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut, sedangkan pemberian jasa audit oleh Kantor Akuntan Publik tidak dibatasi perusahaan (pasal 11 ayat 1) (Astroyini,2015).

## 2. Pergantian secara sukarela (*voluntary*)

Pergantian secara sukarela (*voluntary*) adalah pergantian auditor atau KAP yang dilakukan karena tidak ada peraturan yang mewajibkan untuk melakukan pergantian KAP. Pergantian KAP dilakukan karena telah berakhirnya kontrak kerja yang disepakati antara KAP dengan perusahaan dan telah memutuskan untuk tidak memperpanjang kontrak kerja. Pergantian secara sukarela (*voluntary*) biasanya terjadi karena beberapa alasan (Wae dan Murdiawati,2015).

- a). Auditor mengundurkan diri atau
- b). Auditor diberhentikan oleh klien.

## **2.4 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi *Auditor Switching***

Menurut (Queenaria Jayanti,2015) terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi klien melakukan perpindahan KAP secara sukarela, yaitu:

- a. *Auditee* tidak setuju dengan hasil pemeriksaan auditor atau opini yang diberikan auditor pelaporan keuangan perusahaan adalah pendapat wajar dengan pengecualian.
- b. Adanya pergantian manajemen pada perusahaan klien.
- c. Ketidaksepakatan *fee* audit.
- d. Jaminan yang diberikan auditor.

Faktor-faktor tersebut sering terjadi dalam bisnis yang mengalami ketidakpastian sehingga perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan cenderung berpindah KAP daripada perusahaan yang sehat. Ketidakpastian dalam bisnis pada perusahaan-perusahaan yang mempunyai kesulitan keuangan menimbulkan kondisi yang mendorong perusahaan berpindah KAP sehingga kesulitan keuangan signifikan mempengaruhi perusahaan terancam bangkrut untuk berpindah KAP. Pengaruh faktor-faktor yang merupakan penyebab perpindahan KAP tergantung pada kondisi keuangan perusahaan karena:

- a. Faktor-faktor yang mempengaruhi perpindahan KAP pada perusahaan terancam bangkrut tidak sama dengan faktor-faktor yang mempengaruhi perpindahan KAP pada perusahaan yang sehat.
- b. Perpindahan KAP pada perusahaan-perusahaan yang sehat mungkin termotivasi oleh faktor-faktor seperti jasa-jasa lain yang disediakan KAP selain jasa audit.
- c. Auditor pengganti memiliki spesialisasi dalam industri tertentu.

Posisi keuangan *auditee* memiliki implikasi penting pada keputusan mempertahankan KAP. Kondisi perusahaan klien yang terancam bangkrut cenderung meningkatkan evaluasi subjektivitas dan kehati-hatian auditor. Dalam kondisi seperti ini sutau perusahaan akan cenderung melakukan pergantian KAP. Pergantian KAP juga dapat disebabkan karena perusahaan tidak lagi memiliki kemampuan untuk membayar biaya audit yang dibebankan oleh KAP akibat penurunan kemampuan keuangan perusahaan. Klien dengan tekanan finansial cenderung mengganti KAP dibandingkan dengan rekan-rekan mereka yang lebih sehat (Paranginangin, 2012).

#### **2.4.1 Pergantian Manajemen**

(Jensen dan Meckling,1976 dalam Wae dan Murdiawati,2015) menyatakan hubungan keagenan adalah suatu kontrak di mana satu atau lebih orang (*principal*) melibatkan orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa layanan atas

nama mereka dan kemudian mendelegasikan sebagian kewenangan pengambilan keputusan kepada agen tersebut. Berdasarkan argumen tersebut dapat disimpulkan bahwa kontrak antara *principle* (pemegang saham) dan *agent* (manajemen) merupakan kesepakatan dimana pemilik atau pemegang saham perusahaan menunjuk manajemen untuk mengelola perusahaan.

Dalam suatu hubungan antara pemilik perusahaan dengan manajemen sering kali terjadi konflik kepentingan yang menjadi salah satu hal yang menyebabkan terjadinya pergantian manajemen dalam suatu perusahaan. Pergantian manajemen merupakan pergantian direksi perusahaan yang dapat disebabkan karena keputusan rapat umum pemegang saham atau direksi berhenti karena kemauan sendiri (Damayanti dan sudarma,2007 dalam Maulida,2016).

Perubahan kebijakan suatu perusahaan mungkin akan terjadi, karena adanya manajemen yang baru. Perubahan mengenai kebijakan dalam bidang akuntansi, keuangan, dan pemilihan KAP bisa saja terjadi karena adanya pergantian manajemen perusahaan. Perusahaan tentu akan mencari KAP yang selaras dengan kebijakan dan pelaporan akuntansinya. Manajemen memerlukan auditor yang lebih berkualitas dan mampu memenuhi tuntutan pertumbuhan perusahaan yang cepat.

#### **2.4.2 *Financial Distress***

*Financial distress* merupakan kondisi di mana perusahaan mengalami kondisi yang tidak sehat ataupun kesulitan dalam keuangan sehingga dikhawatirkan akan mengalami kebangkrutan (Dwiyanti dan Sabeni,2014). Posisi keuangan klien yang sedang mengalami *financial distress* mempunyai pengaruh penting untuk mempertahankan KAP atau mengganti KAP yang lama dengan yang baru. Kondisi perusahaan klien yang terancam bangkrut cenderung meningkatkan evaluasi subjektivitas dan kehati-hatian auditor. Dalam kondisi yang dihadapi seperti ini, perusahaan cenderung untuk melakukan pergantian auditor. Biaya audit yang besar juga bisa mempengaruhi keputusan perusahaan untuk beralih ke KAP baru yang biaya auditnya lebih kecil (Wae dan Murdiawati,2015).



Ada beberapa definisi *financial distress* (kesulitan Keuangan), sesuai tipenya, yaitu *economic failure*, *business failure*, *technical insolvency*, *insolvency in bankruptcy*, dan *legal bankruptcy* (Andi Wijaya, 2014)

1. *Economic failure*

*Economic failure* atau kegagalan ekonomi adalah keadaan dimana pendapatan perusahaan tidak dapat menutupi total biaya. Bisnis ini dapat melanjutkan operasinya sepanjang kreditur mau menyediakan modal dan pemiliknya mau menerima tingkat pengembalian (*rate of return*) di bawah pasar. Meskipun tidak ada suntikan modal baru saat aset tua sudah harus diganti, perusahaan dapat juga menjadi sehat secara ekonomi.

2. *Business failure*

Kegagalan bisnis didefinisikan sebagai bisnis yang menghentikan operasi dengan akibat kerugian kepada kreditur.

3. *Technical insolvency*

Sebuah perusahaan dikatakan dalam keadaan *technical insolvency* jika tidak dapat memenuhi kewajiban lancar ketika jatuh tempo. Ketidakmampuan membayar hutang secara teknis menunjukkan kekurangan likuiditas yang sifatnya sementara, yang jika diberi waktu, perusahaan mungkin dapat membayar hutangnya dan mampu tetap bertahan. Di sisi lain, jika *technical insolvency* adalah gejala awal kegagalan ekonomi, ini mungkin menjadi perhentian pertama menuju bencana keuangan (*financial disaster*).

4. *Insolvency in bankruptcy*

Sebuah perusahaan dikatakan dalam keadaan *insolvent in bankruptcy* jika nilai buku hutang melebihi nilai pasar aset. Kondisi ini lebih serius daripada *technical insolvency* karena, umumnya, ini adalah tanda *economic failure* dan bahkan mengarah kepada likuidasi bisnis. Perusahaan yang dalam keadaan *insolvent in bankruptcy* tidak perlu terlibat dalam tuntutan kebangkrutan secara hukum.

### 5. *Legal bankruptcy*

Perusahaan dikatakan bangkrut secara hukum jika telah diajukan tuntutan secara resmi dengan undang-undang.

Tanda-tanda perusahaan yang mengalami *financial distress* juga dapat dilihat dari laporan keuangannya. Dalam penelitian ini *financial distress* diproksikan dengan rasio DER (*Debt in Equity Rasio*) mengacu pada penelitian (Wae dan Murdiawati,2015).

Total hutang merupakan total kewajiban (baik hutang jangka pendek maupun hutang jangka panjang), sedangkan total ekuitas merupakan total modal sendiri (total modal saham yang disetor dan laba yang ditahan) yang dimiliki perusahaan. Semakin tinggi rasio DER menunjukkan komposisi total hutang semakin besar di banding dengan total ekuitas, sehingga berdampak semakin besar beban perusahaan terhadap pihak luar (kreditur) (Wae dan Murdiawati,2015).

### 2.4 3 Ukuran KAP

Menurut Peraturan pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 tahun 2015 pasal 1 ayat 3, Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan Undang-Undang Nomor 5 tahun 2011 tentang akuntan publik. Ukuran KAP merupakan besar kecilnya KAP yang dibedakan atas dua kelompok, yaitu: KAP besar yaitu KAP yang berafiliasi dengan *Big 4* dan KAP kecil yaitu KAP yang tidak berafiliasi dengan *Big 4*.

KAP besar mempunyai kemampuan yang lebih baik dalam melakukan audit, sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan KAP kecil. Perusahaan lebih memilih KAP dengan reputasi tinggi untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan sehingga meningkatkan reputasi perusahaan di mata para pemakai laporan keuangan. Investor cenderung lebih percaya pada laporan keuangan auditan yang dihasilkan oleh auditor yang

bereputasi (KAP *big 4*) (Praptitorini dan Januarti,2007 dalam Putra dan Suryanawa,2016).

KAP yang termasuk jajaran *Big 4* adalah *Pricewaterhouse Cooper (PWC)*, *Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG)*, *Ernst and Young (E & Y)*, dan *Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte)* di Indonesia, KAP yang telah berafiliasi dengan *Big 4* adalah:

- 1) KAP Osman Bing Satrio berafiliasi dengan KAP *Deloitte Touche Tohmatsu*.
- 2) KAP Haryanto Sahari berafiliasi dengan KAP *Pricewaterhouse Cooper (PWC)*.
- 3) KAP Purwantono, Suherman, dan Surja berafiliasi dengan KAP *Ernst and Young*.
- 4) KAP Sidharta dan Widjaja berafiliasi dengan KAP *Klynveld Peat Marwick Goerdeler*.

#### **2.4.4 Presentase Perubahan ROA**

Perhitungan *return on asset (ROA)* dapat mewakili tingkat profitabilitas. Profitabilitas dapat menjadi salah satu tolak ukur kinerja keuangan suatu perusahaan yang dapat menggambarkan reputasi klien secara menyeluruh. Menurut (Susan dan Estralita,2011 dalam Kurniasari,2013) ROA menunjukkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba dari aktiva yang telah digunakan, sehingga dapat diketahui apakah perusahaan secara efisien menggunakan aktiva nya. Presentase perubahan ROA (*Return on Asset*) merupakan salah satu proksi dari reputasi klien/*client reputation*. Selain itu perubahan ROA juga dapat digunakan sebagai indikator prospek bisnis dari perusahaan tersebut. Salah satu tolak ukur kinerja suatu perusahaan yang dapat menggambarkan reputasi klien secara menyeluruh adalah profitabilitas. Profitabilitas dapat diwakili oleh *return on asset (ROA)*. Perubahan ROA menunjukkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba dari aktiva yang telah digunakan. Dengan mengetahui besar rasio ini, akan dapat diketahui apakah perusahaan secara efisien menggunakan aktiva nya dalam kegiatan usahanya.

Semakin besar ROA maka semakin baik pula efektifitas manajemen dalam memanfaatkan aktifitasnya (Wijayani dan Januarti, 2011).

ROA memiliki keunggulan yaitu :

1. Merupakan indikator pengukuran yang komperhensif untuk melihat keadaan suatu perusahaan berdasarkan laporan keuangan yang ada.
2. Mudah dihitung, dipahami, dan sangat berarti dalam nilai absolute.
3. Merupakan denominator yang dapat diterapkan pada setiap unit organisasi yang bertanggung jawab terhadap profitabilitas dan unit usaha.

Selain memiliki keunggulan, ROA juga mempunyai kelemahan, yaitu :

1. Pengukuran kinerja dengan menggunakan ROA membuat manajer divisi memiliki kecendrungan untuk melewatkan projek-projek yang menurunkan divisional ROA, meskipun sebenarnya projek-projek tersebut dapat meningkatkan tingkat keuntungan perusahaan secara keseluruhan.
2. Manajemen juga cenderung untuk berfokus pada tujuan jangka pendek dan bukan tujuan jangka panjang.
3. Sebuah projek dalam ROA dapat meningkatkan tujuan jangka pendek, tetapi projek tersebut mempunyai konsekuensi negative dalam jangka panjang. Yang berupa pemutusan beberapa tenaga penjualan, pengurangan budget pemasaran, dan penggunaan bahan baku yang relative murah sehingga menurunkan kualitas produk jangka panjang.

#### **2.4.5 Ukuran Perusahaan Klien**

Ukuran perusahaan klien juga dapat menjadi faktor penyebab auditor switching. Ukuran perusahaan klien merupakan skala yang dapat diukur dari segi keuangan dengan melihat total aset. Semakin besar total aset yang dimiliki oleh perusahaan menunjukkan bahwa perusahaan tersebut semakin besar, dan sebaliknya (Wae dan Murdiawati, 2015). Ukuran KAP harus sesuai dengan ukuran perusahaan klien pada umumnya, perusahaan yang besar telah menggunakan jasa audit dari KAP yang bereputasi tinggi. Perusahaan yang besar mempunyai operasional yang lebih kompleks dibandingkan perusahaan yang lebih kecil. Perusahaan yang besar

dipercayai bisa menyelesaikan kesulitan-kesulitan keuangan yang dihadapinya daripada perusahaan kecil.

#### **2.4.6 Opini Audit**

Opini audit merupakan suatu pernyataan opini atau pendapat dari auditor atas suatu laporan keuangan perusahaan, setelah auditor melakukan pemeriksaan atas kewajaran suatu laporan keuangan perusahaan (Putra dan Suryanawa,2016). Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2001) dijelaskan bahwa tujuan audit atas laporan keuangan auditor independen adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran mengenai semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Oleh karena itu, opini auditor menjadi sumber informasi penting untuk dipertimbangkan oleh para pengguna laporan keuangan atau pihak eksternal. Manajemen perusahaan selalu menginginkan opini yang baik agar bisa menarik perhatian para investor untuk berinvestasi pada perusahaan setelah melihat laporan keuangan yang mempunyai kualitas bagus.

Apabila auditor tidak dapat mengumpulkan bukti kompeten yang cukup atau jika hasil pengujian auditor menunjukkan bahwa laporan keuangan yang diauditnya disajikan tidak wajar, maka auditor perlu menerbitkan laporan audit selain laporan yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian. Menurut Standar Profesional Akuntan (PSA 29), opini audit terdiri atas 5 jenis yakni :

##### **1) Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)**

Opini wajar tanpa pengecualian adalah suatu pendapat yang diberikan pada saat audit sudah dilaksanakan sesuai dengan Standar Auditing (SPAP), auditor tersebut tidak menemukan adanya kesalahan material secara keseluruhan laporan keuangan atau juga tidak terdapat penyimpangan dari adanya prinsip akuntansi yang berlaku (SAK). Bentuk laporan tersebut digunakan jika terdapat keadaan berikut:

Bukti audit yang dibutuhkan sudah terkumpul dengan secara mencukupi dan juga auditor sudah menjalankan tugasnya sedemikian rupa, sehingga ia dapat memastikan kerja lapangan tersebut sudah ditaati.

1. Standar umum sudah diikuti sepenuhnya didalam perikatan kerja.
2. Laporan keuangan yang di audit tersebut disajikan sesuai dengan adanya prinsip akuntansi yang lazim yang berlaku di Indonesia yang ditetapkan juga dengan secara konsisten pada laporan-laporan yang sebelumnya.
3. Demikian juga pada penjelasan yang mencukupi sudah disertakan pada catatan kaki serta bagian-bagian lain dari laporan keuangan.
4. Tidak terdapat adanya ketidakpastian yang cukup berarti (no material uncertainties) tentang perkembangan di masa mendatang yang tidak bisa diperkirakan sebelumnya atau juga dipecahkan dengan secara memuaskan.

**2) Opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelasan (*Modified Unqualified Opinion*)**

Opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan adalah suatu pendapat yang diberikan pada saat suatu keadaan tertentu yang tidak berpengaruh secara langsung terhadap adanya pendapat wajar. Keadaan tertentu bisa terjadi apabila , sebagai berikut:

1. Pendapat auditor sebagian didasarkan dari pendapat auditor independen lain.
2. Disebabkan karena belum adanya aturan yang jelas maka laporan keuangan tersebut dibuat menyimpang dari SAK.
3. Laporan tersebut dipengaruhi oleh ketidakpastian peristiwa atau kejadian masa yang akan datang hasilnya belum bisa diperkirakan ditanggal laporan audit.
4. Terdapat keraguan yang besar terhadap suatu kemampuan satuan usaha didalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.
5. Diantara 2 periode akuntansi terdapat suatu perubahan yang material didalam penerapan prinsip akuntansi.

6. Data keuangan tertentu yang diharuskan ada oleh BAPEPAM namun tetapi tidak disajikan.

### **3) Opini Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)**

Opini wajar dengan pengecualian adalah suatu pendapat yang diberikan pada saat laporan keuangan dikatakan wajar didalam hal yang material, namun tetapi terdapat sesuatu penyimpangan atau juga kurang lengkap pada pos tertentu, sehingga harus dilakukan pengecualian . Dari pengecualian tersebutlah yang bisa mungkin terjadi, apabila:

1. Buktinnya kurang cukup.
2. Adanya pembatasan dalam ruang lingkup.
3. Terdapat suatu penyimpangan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berlaku secara umum (SAK).

Menurut SA 508 paragraf 20 (IAI, 2002:508.11), jenis pendapat tersebut diberikan apabila:

- Tidak adanya bukti kompeten yang cukup dan jelas atau juga adanya pembatasan dalam lingkup audit yang material tetapi tidak mempengaruhi suatu laporan keuangan dengan secara keseluruhan.
- Auditor yakin bahwa laporan keuangan tersebut berisikan suatu penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku secara umum yang berdampak material namun tetapi tidak mempengaruhi laporan keuangan dengan secara keseluruhan. Penyimpangan tersebut bisa berupa suatu pengungkapan yang tidak memadai, ataupun perubahan didalam prinsip akuntansi.

### **4) Opini Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)**

Opini tidak wajar adalah suatu pendapat yang diberikan pada saat laporan secara keseluruhan itu bisa terjadi jika auditor harus memberi tambahan suatu paragraf untuk dapat menjelaskan ketidakwajaran atas suatu laporan keuangan, yang

disertai dengan dampak dari akibat adanya ketidakwajaran tersebut, pada suatu laporan auditnya.

#### **5) Opini Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of opinion*)**

Opini tidak memberikan pendapat adalah suatu pendapat yang diberikan pada saat ruang lingkup pemeriksaan yang dibatasi, sehingga auditor tidak melaksanakan suatu pemeriksaan sesuai dengan standar auditing yang ditetapkan oleh IAI. Pembuatan laporannya auditor tersebut harus memberi penjelasan mengenai pembatasan ruang lingkup oleh klien yang mengakibatkan auditor tersebut tidak memberi pendapat.

#### **2.4.7 *Fee Audit***

Audit *fee* merupakan tinggi rendahnya jumlah *fee* yang ditawarkan oleh suatu KAP kepada perusahaan klien yang berhubungan dengan pekerjaan audit yang akan dilakukan. Dorongan untuk berpindah kantor akuntan publik dapat disebabkan karena *fee* audit yang relatif tinggi yang ditawarkan oleh suatu kantor akuntan publik pada perusahaan. Auditor yang berkualitas atau auditor yang berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) skala besar (*Big 4*) akan mengenakan *audit fee* yang lebih tinggi pula, karena auditor yang berkualitas memiliki keahlian audit yang lebih tinggi dan cenderung lebih cepat menyelesaikan laporan auditannya (Sari dan Widanaputra, 2016).

Berdasarkan PP No. 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan, dalam menetapkan imbalan audit, anggota harus mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

- a) Kebutuhan klien dan ruang lingkup pekerjaan.
- b) Waktu yang dibutuhkan dalam setiap tahapan audit.
- c) Tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*).
- d) Tingkat keahlian (*level of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan.
- e) Tingkat kompleksitas pekerjaan.



- f) Jumlah personel dan banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh anggota dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan.
- g) Sistem Pengendalian Mutu Kantor, dan
- h) Basis penetapan imbalan jasa yang disepakati.

Tarif imbalan jasa (*charge-outrate*) harus menunjukkan remunerasi yang pantas bagi anggota dan stafnya, yaitu dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing-masing. Dengan demikian, tarif imbalan jasa harus ditetapkan dengan memperhitungkan:

- a) Gaji yang pantas untuk menarik dan mempertahankan staf yang kompeten dan berkeahlian.
- b) Imbalan lain diluar gaji.
- c) Beban overhead, termasuk yang berkaitan dengan pelatihan dan pengembangan akuntan public beserta staf, serta riset dan pengembangan.
- d) Jumlah jam tersedia untuk suatu periode tertentu (*projected charge-out time*) untuk akuntan publik, staf professional dan staf pendukung.
- e) Marjin laba yang pantas.

## **2.5 Penelitian Terdahulu**

Dalam melakukan penelitian ini penulis menggunakan beberapa penelitian terdahulu sebagai bahan referensi. Adapun penelitian tersebut dapat dilihat pada tabel 2.1

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

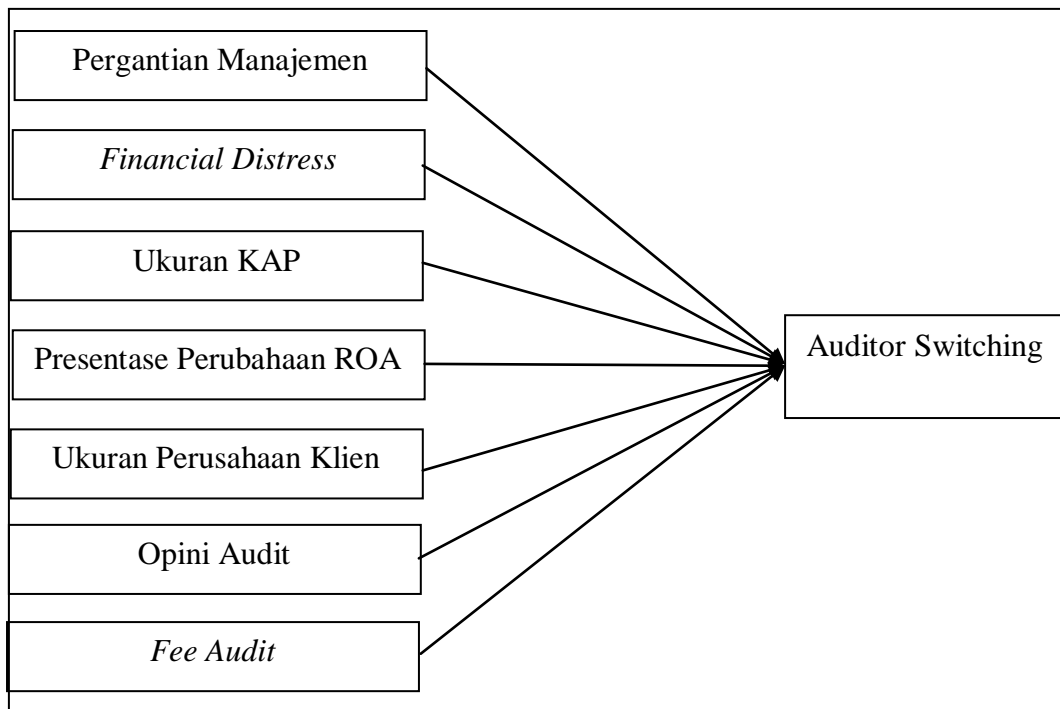
No	Peneliti	Judul	Variabel	Hasil
1	Evy Dwi Wijayani (2011)	Analisis faktor-faktor yang Mempengaruhi perusahaan di indonesia melakukan <i>auditor switching</i>	<b>Independen:</b> Pergantian Manajemen, opini audit, <i>financial distress</i> , presentase perubahan ROA, ukuran KAP, ukuran perusahaan klien <b>Dependen :</b> <i>auditor switching</i>	pergantian manajemen dan ukuran KAP berpengaruh terhadap <i>auditor switching</i> Sedangkan opini audit, <i>financial distress</i> , persentase perubahan ROA, dan ukuran perusahaan klien tidak berpengaruh terhadap <i>auditor switching</i> .
2	Astrini dan Muid (2013)	Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi perusahaan melakukan <i>Auditor Switching</i> secara <i>Voluntary</i>	<b>Independen:</b> Ukuran KAP, pergantian manajemen, <i>financial distress</i> , opini audit, <i>audit tenure</i> <b>Dependen :</b> <i>auditor switching</i> secara <i>voluntary</i>	<i>audit tenure</i> berpengaruh terhadap <i>auditor switching</i> secara <i>voluntary</i> sedangkan ukuran kap, pergantian manajemen, <i>financial distress</i> dan opini audit tidak pengaruh yang signifikan terhadap <i>auditor switching</i> secara <i>voluntary</i> .
3	Dwiyanti dan Sabeni (2014)	Faktor-faktor yang mempengaruhi <i>Auditor Switching</i> secara <i>Voluntary</i>	<b>Independen:</b> Pergantian Manajemen, opini wajar dengan pengecualian, ukuran perusahaan klien, kualitas audit, <i>financial</i>	Pergantian manajemen, opini wajar dengan pengecualian, ukuran perusahaan klien, kualitas audit dan <i>financial distress</i>

			<i>distress, Fee Audit</i> <b>Dependen :</b> <i>auditor switching</i> secara <i>voluntary</i>	berpengaruh signifikan terhadap <i>auditor switching</i> secara <i>voluntary</i> , Sedangkan <i>fee audit</i> tidak berpengaruh yang signifikan terhadap <i>auditor switching</i> secara <i>voluntary</i> .
4	Wijayani dan Rasmini (2015)	Pengaruh <i>fee audit</i> , opini going concern, <i>financial distress</i> , ukuran perusahaan, ukuran KAP pada pergantian auditor	<b>Independen:</b> <i>Fee audit</i> , opini going concern, <i>financial distress</i> , ukuran perusahaan, ukuran KAP <b>Dependen :</b> Pergantian auditor	<i>Fee audit</i> , opini going concern berpengaruh terhadap pergantian auditor sedangkan <i>financial distress</i> , ukuran perusahaan, ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap pergantian auditor.
5	Wea dan Murdiawati (2015)	Faktor-faktor yang mempengaruhi <i>auditor switching</i> secara <i>voluntary</i> pada perusahaan manufaktur	<b>Independen:</b> Pergantian Manajemen, <i>financial distress</i> , ukuran KAP, persentase perubahan ROA, ukuran perusahaan klien, opini audit <b>Dependen :</b> <i>auditor switching</i> secara <i>voluntary</i>	presentase perubahan ROA, dan opini audit tidak berpengaruh terhadap <i>auditor switching</i> secara <i>voluntary</i> sedangkan variabel pergantian manajemen, <i>financial distress</i> , ukuran KAP, dan ukuran perusahaan klien berpengaruh terhadap <i>auditor switching</i> secara <i>voluntary</i> .

## 2.6 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan pada landasan teori dan hasil penelitian sebelumnya serta permasalahan yang telah dikemukakan, maka sebagai dasar perumusan hipotesis berikut disajikan kerangka pemikiran yang dituangkan dalam model penelitian pada gambar berikut:

**Gambar 2.2**



## 2.7 Bangunan Hipotesis

Berdasarkan perumusan masalah dan kajian empiris yang telah dilakukan sebelumnya, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :

### 2.7.1 Pengaruh Pergantian Manajemen Terhadap *Auditor Switching* Secara *Voluntary*

Pergantian direksi disebabkan karena keputusan rapat umum pemegang saham atau pihak manajemen berhenti sendiri karena kemauan sendiri, sehingga pemegang saham harus mengganti manajemen yang baru. Adanya direksi baru bisa saja akan merubah kebijakan dalam bidang akuntansi, keuangan, dan pemilihan KAP (Damayanti dan Sudarma, 2010

dalam Juliantari dan Rasmini,2013). Perusahaan akan mencari auditor yang sejalan dengan kebijakan perusahaan dan pelaporan akuntansinya (Nagy,2005 dalam Juliantari dan Rasmini,2013).

Manajemen lebih sering mengganti auditornya karena faktor kepercayaan. Manajemen akan memberhentikan auditornya secara voluntary apabila auditor tersebut tidak dapat memberikan opini yang diharapkan perusahaan dan akan mencari KAP yang selaras dengan kebutuhan perusahaannya. Oleh karena itu, semakin selaras KAP dengan kebijakan dan pelaporan akuntansi suatu perusahaan sehingga kecenderungan perusahaan untuk berpindah KAP akan semakin kecil.

Penelitian yang pernah dilakukan oleh Evy Dwi Wijayani (2011), Dwiyanti dan Sabeni (2014), dan Wae dan Murdiawati (2015) menunjukkan bahwa pergantian manajemen berpengaruh terhadap *auditor switching* secara *voluntary*.

Berdasarkan dari uraian diatas maka akan diturunkan hipotesis sebagai berikut :

**H<sub>1</sub>: Pergantian Manajemen berpengaruh signifikan terhadap Auditor Switching secara Voluntary.**

### **2.7.2 Pengaruh *Financial Distress* Terhadap Auditor Switching Secara Voluntary**

*Financial distress* merupakan kondisi perusahaan yang sedang dalam keadaan kesulitan keuangan. Perusahaan yang bangkrut lebih sering berpindah KAP daripada perusahaan yang tidak bangkrut. Tanda-tanda perusahaan yang mengalami *financial distress* dapat dilihat dari laporan keuangannya. Apabila kewajiban keuangan lebih besar daripada kekayaan maka dapat dikatakan bahwa perusahaan mengalami kesulitan keuangan (Astrini dan Muid,2013).

Ketidakpastian dalam bisnis pada perusahaan-perusahaan yang terancam bangkrut (mempunyai kesulitan keuangan) menimbulkan kondisi yang mendorong perusahaan berpindah KAP (Astrini dan Muid,2013). Biaya audit yang besar juga bisamempengaruhi keputusan perusahaan untuk beralih ke KAP yang baru yang biaya auditnya lebih kecil (Wae dan Murdiawati,2015).

Penelitian yang pernah dilakukan oleh Dwiyanti dan Sabeni (2014), dan Wae dan Murdiawati (2015) menunjukkan bahwa *financial distress* berpengaruh terhadap *auditor switching* secara *voluntary*.

Berdasarkan dari uraian diatas maka akan diturunkan hipotesis sebagai berikut :

**H<sub>2</sub>: *Financial Distress* berpengaruh signifikan terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary*.**

### **2.7.3 Pengaruh Ukuran KAP Terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary***

Ukuran KAP merupakan besarnya KAP yang digunakan oleh suatu perusahaan. KAP yang berafiliasi dengan KAP *Big 4* menunjukkan bahwa ukuran dari KAP tersebut besar. KAP yang lebih besar dianggap lebih mampu untuk mempertahankan independensi yang memadai daripada rekan-rekan mereka yang lebih kecil karena dapat menyediakan berbagai layanan untuk klien dalam jumlah yang lebih besar, sehingga mengurangi ketergantungan mereka pada klien tertentu (Thahir, et al,2006 dalam Wae dan Murdiawati,2015).

Memilih KAP yang berkualitas tinggi merupakan priorotas bagi sebuah perusahaan karena investor dan pemakai laporan keuangan cenderung mengandalkan reputasi auditor sebagai indikator kredibilitas laporan keuangan. Oleh karena itu, banyak perusahaan yang mengganti auditornya untuk mendapatkan kualitas audit yang lebih baik dan mendapatkan kepercayaan lebih dari masyarakat (Maulida,2016).

Penelitian yang pernah dilakukan oleh Evy Dwi Wijayani (2011), dan Wae dan Murdiawati (2015) menunjukkan bahwa ukuran KAP berpengaruh terhadap *auditor switching* secara *voluntary*.

Berdasarkan dari uraian diatas maka akan diturunkan hipotesis sebagai berikut :

**H<sub>3</sub>: Ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary*.**

#### **2.7.4 Pengaruh Presentase Perubahan ROA Terhadap *Auditor Switching* Secara *Voluntary***

Persentase perubahan ROA (*Return on Asset*) merupakan salah satu proksidari reputasi klien/*client reputation* (Mardiyah,2002 dalam Wijayani dan Januarti,2011). Selain itu perubahan ROA juga dapat digunakan sebagai indicator prospek bisnis dari perusahaan tersebut. Semakin tinggi nilai ROA berarti semakin efektif pengelolaan aktiva yang dimiliki perusahaan dan semakin baik pula prospek bisnisnya. Perusahaan yang memiliki nilai ROA rendah cenderung mengganti auditornya karena mengalami penurunan kinerja sehingga prospek bisnisnya menurun. Ketika kondisi keuangan perusahaan menurun, manajemen cenderung mencari auditor baru yang bisa menyembunyikan keadaan perusahaan (Damayanti dan Sudarma,2008 dalam Wijayani dan Januarti,2011).

Berdasarkan dari uraian diatas maka akan diturunkan hipotesis sebagai berikut :

**H<sub>4</sub>: Presentase Perubahan ROA berpengaruh signifikan terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary*.**

### **2.7.5 Pengaruh Ukuran Perusahaan Klien Terhadap Auditor Switching Secara Voluntary**

Ukuran perusahaan klien merupakan suatu skala yang mengklasifikasikan besar kecilnya perusahaan yang berhubungan dengan *financial* perusahaan. Ukuran KAP harus sesuai dengan ukuran klien. Sebuah ketidaksesuaian ukuran antara perusahaan klien yang besar diaudit oleh perusahaan audit yang kecil dapat menyebabkan berakhirnya keterlibatan audit, yaitu *auditor switching* (Hudaib dan Cooke, 2005 dalam Juliantari dan Rasmini, 2013).

(Adeg dan Adi, 2012 dalam Wae dan Murdiawati, 2015) menyatakan bahwa klien-klien dengan total aset kecil cenderung berpindah ke KAP yang tidak tergolong *Big 4*, sedangkan perusahaan dengan total aset besar tetap memilih KAP *Big 4* sebagai auditornya yang mencerminkan kesesuaian ukuran antara KAP dengan kliennya.

Penelitian yang pernah dilakukan oleh Dwiyanti dan Sabeni (2014), dan Wae dan Murdiawati (2015) menunjukkan bahwa ukuran perusahaan klien berpengaruh terhadap *auditor switching* secara *voluntary*.

Berdasarkan dari uraian diatas maka akan diturunkan hipotesis sebagai berikut :

**H<sub>5</sub>: Ukuran Perusahaan Klien berpengaruh signifikan terhadap Auditor Switching secara Voluntary.**

### **2.7.6 Pengaruh Opini Audit Terhadap Auditor Switching secara Voluntary**

Menurut (Kawijaya dan Juniarti, 2002 dalam Juliantari dan Rasmini, 2013) bahwa opini selain wajar tanpa pengecualian (WTP) memang cenderung kurang disukai oleh klien. Ketidakpuasan atas opini auditor bisa saja menyebabkan timbulnya keagenan hubungan antara manajemen dan KAP sehingga perusahaan klien memutuskan untuk berpindah KAP.



Berdasarkan pada teori agensi, manajemen sebagai pihak *agent* diasumsikan mempunyai kepentingan pribadi dan ingin memaksimalkan kepentingannya. Manajemen tentunya menginginkan opini yang sempurna yang dapat menarik investor. Dengan otoritas yang dimiliki, manajemen dapat memutuskan untuk mengganti auditornya. Hal ini dilakukan karena manajemen menganggap dengan melakukan *auditor switching*, Perusahaan dapat menemukan auditor yang mempunyai pandangan yang lebih sejalan (Dwiyanti dan Sabeni,2014).

Berdasarkan dari uraian diatas maka akan diturunkan hipotesis sebagai berikut :

**H<sub>6</sub>: Opini Audit berpengaruh signifikan terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary*.**

#### **2.7.7 Pengaruh *Fee Audit* Terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary***

Perusahaan yang akan bangkrut atau mengalami kesulitan keuangan dan menghadapi ketidakpastian dalam bisnisnya akan menimbulkan kondisi untu melakukan *auditor switching*, karena perusahaan lebih cenderung mengalami ketidakmampuan dalam membayar *fee* audit yang terlalu tinggi. Ketika *fee* audit yang asa melampaui batas toleransi dari yang ditetapkan oleh perusahaan, perusahaan akan mencari auditor yang menawarkan *fee* yang lebih rendah meskipun harus melepas auditor yang bisa mereka gunakan untuk mengaudit laporan keuangan (Sari dan Widanaputra,2016).

Penelitian yang dilakukan oleh Astuti dan Ramantha (2014) membuktikan bahwa *fee* audit berpengaruh terhadap *auditor switching*. Hal senada juga dibuktikan dengan penelitian yang dilakukan oleh Wijaya dan Rasmini (2015). Faktor kesesuain harga merupakan penyebab utama perusahaan melakukan pergantian auditor.

Berdasarkan dari uraian diatas maka akan diturunkan hipotesis sebagai berikut :

**H<sub>7</sub>: *Fee Audit* berpengaruh signifikan terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary*.**