

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Teori Agensi

Teori agensi membahas tentang masalah prinsipal dan agen dalam pemisahan antara kepemilikan dan pengendalian perusahaan, antara pemasok modal yang berbeda, dan dalam pemisahan penanggungungan resiko, pembuatan keputusan dan fungsi pengendalian dalam perusahaan (Jensen dan Meckling, 1976). Dalam teori agensi, pemegang saham diperlakukan sebagai *principle* dan manajemen sebagai *agent*, dimana manajemen merupakan pihak yang dikontrak oleh pemegang saham untuk bekerja demi kepentingan pemegang saham (Wijaya, 2011). Konflik kepentingan antara pemilik dan agen terjadi karena kemungkinan agen tidak selalu berbuat sesuai dengan kepentingan *principal*. Pemilik tentunya menginginkan *return* yang tinggi atas investasi yang mereka miliki, sedangkan di satu sisi manajemen mengharapkan kompensasi yang tinggi atas kinerja mereka. Konflik kepentingan juga dapat terjadi karena asimetri informasi. Asimetri informasi merupakan ketidakseimbangan informasi akibat distribusi informasi yang tidak sama dengan *agent* dengan *principal* (Lestari, 2012).

Untuk mengurangi adanya asimetri informasi, solusi yang dapat dilakukan adalah dengan melakukan perikatan dengan pihak ketiga yang independen yaitu auditor (Febriana, 2012). Auditor berperan

sebagai penengah kedua belah pihak (*agent* dan *principal*) yang berbeda kepentingan dalam mengelola keuangan perusahaan. Tugas dari auditor diantaranya adalah memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan. Dengan diaudit oleh auditor yang independen, *agent* dapat membuktikan bahwa kepercayaan *principal* tidak diselewengkan untuk kepentingan pribadi *agent*.

B. Auditing

Menurut Mulyadi (2014:9), *auditing* adalah proses yang sistematis dalam memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif yang berhubungan dengan pernyataan-pernyataan tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk menentukan tingkat hubungan antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Tujuan audit secara umum adalah untuk memberikan opini atau pendapat tentang kewajaran atas laporan keuangan suatu perusahaan, sedangkan tujuan secara spesifiknya adalah memenuhi asersi-asersi manajemen yang terkait apakah laporan keuangan yang disajikan telah sesuai dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU).

- **Menurut Abdul Halim (2003:7) klasifikasi audit terbagi dalam tiga kategori:**

- Audit Internal

Audit internal adalah suatu kontrol organisasi yang mengukur dan mengevaluasi efektivitas organisasi. Informasi yang dihasilkan, ditujukan untuk manajemen organisasi itu sendiri. Auditor sering disebut auditor internal dan merupakan karyawan dari organisasi tersebut. Auditor internal bertanggungjawab terhadap pengendalian intern perusahaan demi tercapainya efisiensi, efektifitas dan ekonomis serta ketaatan pada kebijakan yang diambil oleh perusahaan.

Fungsi audit internal bagi manajemen menurut Sawyer (2005:32) antara lain:

- 1) Fungsi pengawasan terhadap semua kegiatan-kegiatan yang sifatnya tidak mampu diawasi sendiri oleh *top management*.
- 2) Fungsi identifikasi dan peminimalan risiko.
- 3) Fungsi validasi laporan ke manajer.
- 4) Fungsi *support* atau membantu manajemen dalam bidang-bidang teknis/khusus.
- 5) Fungsi membantu proses pengambilan keputusan.
- 6) Fungsi analisis masa depan, bukan hanya untuk masa lalu.
- 7) Fungsi membantu manajer untuk pengelolaan perusahaan.

- Audit Eksternal

Audit eksternal adalah suatu kontrol sosial yang memberikan jasa untuk memenuhi kebutuhan informasi untuk pihak luar

perusahaan yang diaudit. Auditornya adalah pihak luar perusahaan yang independen yaitu akuntan publik yang telah diakui oleh yang berwenang untuk melaksanakan tugas tersebut. Audit eksternal pada umumnya bertujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan.

- **Audit Pemerintah**

Audit pemerintah adalah suatu kontrol atas organisasi pemerintah yang memberikan jasanya kepada masyarakat, seperti pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Audit dapat mencakup audit laporan keuangan, audit kepatuhan, maupun audit operasional. Auditornya adalah auditor pemerintah. Contoh badan-badan itu adalah:

1. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan pada instansi-instansi pemerintah.
2. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) tugasnya adalah sebagai auditor internal pemerintah untuk manajemen audit (memberikan rekomendasi agar perusahaan lebih efisien, dan tidak memberikan opini auditor).
3. Inspektorat Jendral Departemen Keuangan sebagai auditor internal departemen keuangan.

4. Badan Pengawasan Daerah tingkat I dan II sebagai audit internal daerah tingkat I dan II.

- **Menurut Boynton dan Kell (2003:6) terdapat tiga tipe audit, yaitu:**

- 1) Audit laporan keuangan (*financial statement audit*), berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti tentang laporan-laporan entitas dengan maksud agar dapat memberikan pendapat apakah laporan-laporan tersebut telah disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, yaitu prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP). Audit laporan keuangan ini biasanya dilakukan oleh perusahaan yang laporan keuangannya tengah diaudit.
- 2) Audit kepatuhan (*compliance audit*), berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan memeriksa bukti-bukti untuk menetapkan apakah kegiatan keuangan atau operasi suatu entitas telah sesuai dengan persyaratan ketentuan, atau peraturan tertentu. Auditor yang melakukan audit kepatuhan pada umumnya dianggap independen karena mereka tidak terlibat dalam pelaksanaan aktivitas yang diauditnya, dan mereka melapor kepada otoritas yang lebih tinggi daripada yang diauditnya.
- 3) Audit operasional (*operational audit*), berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti tentang

efisiensi dan efektivitas kegiatan operasi entitas dalam hubungannya dengan pencapaian tujuan tertentu.

- **Pihak Pemakai Hasil Laporan Keuangan**

Menurut Standar Akuntansi Keuangan yang dirilis oleh IAI tahun 2001:2-3, pengguna laporan keuangan dikelompokkan dalam 2 kelompok, yaitu:

- Pemakai Internal

1. Pemilik perusahaan

Dengan menggunakan laporan keuangan, pemilik perusahaan akan dapat menilai sukses tidaknya *manager* dalam memimpin perusahaannya dan kesuksesan seorang *manager* biasanya dinilai dengan laba yang diperoleh perusahaan. Selain itu, laporan keuangan diperlukan pemilik perusahaan untuk menilai hasil-hasil yang telah dicapai, dan untuk menilai kemungkinan hasil-hasil yang akan dicapai di masa yang akan datang sehingga bisa menaksir bagian keuntungan yang akan diterima dan perkembangan harga saham yang dimilikinya.

2. *Manager* atau pimpinan perusahaan

Laporan keuangan dapat digunakan untuk mengukur tingkat biaya dari berbagai kegiatan perusahaan, untuk mengukur efisiensi tiap-tiap bagian, proses atau produksi serta untuk menentukan derajat keuntungan yang dapat dicapai

perusahaan, untuk menilai dan mengukur hasil kerja tiap individu yang telah disertai wewenang dan tanggung jawab, dan untuk menentukan perlu tidaknya digunakan kebijaksanaan atau prosedur baru untuk mencapai hasil yang lebih baik.

3. Karyawan

Karyawan dan kelompok-kelompok yang mewakili mereka tertarik pada informasi mengenai stabilitas dan profitabilitas perusahaan. Mereka juga tertarik dengan informasi yang memungkinkan mereka untuk menilai kemampuan perusahaan dalam memberikan balas jasa, manfaat pensiun, dan kesempatan kerja.

- Pemakai Eksternal

1. Investor

Mereka membutuhkan informasi untuk menentukan apakah harus membeli, menahan, atau menjual investasi tersebut. Pemegang saham juga tertarik pada informasi yang memungkinkan mereka untuk menilai kemampuan perusahaan untuk membayar deviden.

2. Kreditor

Pemberi pinjaman tertarik dengan informasi keuangan yang memungkinkan mereka untuk memutuskan apakah

pinjaman serta bunganya dapat dibayar pada saat jatuh tempo.

3. Pemasok dan kreditor usaha lainnya

Pemasok dan kreditor usaha lainnya tertarik dengan informasi yang memungkinkan mereka untuk memutuskan apakah jumlah yang terhutang akan dibayar pada saat jatuh tempo.

4. Pelanggan

Para pelanggan berkepentingan dengan informasi mengenai kelangsungan hidup perusahaan, terutama kalau mereka terlibat dalam perjanjian jangka panjang dengan, atau tergantung pada perusahaan.

5. Pemerintah

Pemerintah dan berbagai lembaga yang berada di bawah kekuasaannya berkepentingan dengan alokasi sumber daya dan karena itu berkepentingan dengan aktivitas perusahaan. Mereka juga membutuhkan informasi untuk mengatur aktivitas perusahaan, menetapkan kebijakan pajak dan sebagai dasar untuk menyusun statistik pendapatan nasional dan statistik lainnya.

6. Masyarakat

Perusahaan mempengaruhi anggota masyarakat dalam berbagai cara. Misalnya, perusahaan dapat memberikan

kontribusi berarti pada perekonomian nasional, termasuk jumlah orang yang dipekerjakan dan perlindungan kepada penanam modal domestik. Laporan keuangan dapat membantu masyarakat dengan menyediakan informasi kecenderungan (*trend*) dan perkembangan terakhir kemakmuran perusahaan serta rangkaian aktivitasnya.

C. Kantor Akuntan Publik (KAP)

Menurut S. K. Menteri Keuangan No. 470/KMK.017/1999 tanggal 4 Oktober 1999, Kantor Akuntan Publik adalah lembaga yang memiliki izin dari menteri keuangan sebagai wadah bagi akuntan publik dalam menjalankan tugasnya. Salah satu peran Kantor Akuntan Publik (KAP) pada perusahaan adalah untuk memberikan jasa attestasi atas laporan keuangan perusahaan.

Bidang jasa KAP meliputi:

- Jasa attestasi, termasuk di dalamnya adalah audit umum atas laporan keuangan, pemeriksaan atas laporan keuangan prospektif, pemeriksaan atas pelaporan informasi keuangan performa, *review* atas laporan keuangan, dan jasa audit serta attestasi lainnya.
- Jasa non attestasi, yang mencakup jasa yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, manajemen, kompilasi, perpajakan, dan konsultasi.

Ukuran KAP merupakan ukuran yang digunakan untuk menentukan besar kecilnya suatu KAP. Ukuran KAP dikatakan besar jika KAP tersebut berafiliasi dengan *Big Four*, mempunyai cabang dan kliennya perusahaan-perusahaan besar serta memiliki tenaga profesional di atas 25 orang, sedangkan ukuran KAP dikatakan kecil jika tidak berafiliasi dengan *Big Four*, tidak mempunyai kantor cabang dan kliennya perusahaan kecil, serta jumlah profesionalnya kurang dari 25 orang (Arens et al., 2008:33). Ukuran KAP dapat mengindikasikan kualitas jasa yang diberikan, hal ini tersebut dapat dipahami dari banyaknya jumlah permintaan terhadap KAP tersebut. Menurut Nasser et al. (2006) ukuran dari KAP digolongkan dalam *Big Four* dan *Non Big Four*. KAP *Big Four* dianggap lebih mampu meningkatkan independensinya jika berbanding dengan KAP yang kecil, dan KAP *Non Big Four* dianggap memiliki tingkat independensi lebih rendah dibandingkan dengan KAP *Big Four*. KAP besar cenderung mempunyai lebih banyak pengalaman audit dibandingkan KAP kecil. Dengan demikian, diperkirakan bahwa dibandingkan dengan KAP kecil, KAP besar mempunyai kemampuan yang lebih baik dalam melakukan audit, sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi (Wijayani, 2011).

D. Reputasi KAP

Reputasi KAP merupakan prestasi dan kepercayaan publik yang disandang auditor atas nama besar yang dimiliki auditor tersebut (Praptorini dan Januarti, 2007). Klien biasanya mempersepsikan bahwa auditor yang berasal dari KAP besar dan yang memiliki afiliasi dengan KAP internasionalah yang memiliki kualitas yang lebih tinggi karena auditor tersebut memiliki karakteristik yang dapat dikaitkan dengan kualitas seperti pelatihan, pengakuan internasional, serta adanya *peer review* (Crasswell et al., 1998). Perusahaan akan mencari KAP yang kredibilitasnya tinggi untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan di mata pemakai laporan keuangan itu (Halim, 1997).

KAP *Big Four* mempunyai reputasi besar dan berskala internasional. KAP tersebut sering melakukan afiliasi di berbagai negara dan KAP lokal. Menurut Martina (2010) perusahaan akan lebih memilih Kantor Akuntan Publik yang memiliki kualitas yang lebih baik untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan sehingga meningkatkan reputasi perusahaan di mata para pemakai laporan keuangan.

KAP di Indonesia yang berafiliasi dengan *The Big Four Auditors* menurut (www.wikipedia.com) adalah sebagai berikut:

- 1) KAP Hans Tuanakota, Mustofa & Halim, Osman Ramli Satrio & Rekan, Osman Bing Satrio & rekan yang berafiliasi dengan Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte).
- 2) KAP Prasetio, Sarwoko Sandjaja ; Purwantono, Sarwoko & Sandjaja yang berafiliasi dengan Ernest & Young (EY).
- 3) KAP Sidharta, Sidharta & Widjaja yang berafiliasi dengan Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG).
- 4) Haryanto Sahari & Rekan ; Tanudiredja, Wibisana & Rekan, Drs. Hadi Susanto & Rekan yang berafiliasi dengan Pricewaterhouse Cooper (PwC).

E. Opini Audit

Opini audit merupakan pernyataan auditor mengenai kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu apakah telah sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum (Mulyadi, 2002:19).

Menurut Mulyadi (2002) ada lima tipe pokok laporan audit yang diterbitkan oleh auditor yaitu:

- 1) Laporan yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*)

Pendapat wajar tanpa pengecualian diberikan oleh auditor jika tidak terjadi pembatasan dalam lingkup audit dan tidak terdapat pengecualian yang signifikan mengenai kewajaran dan penerapan prinsip akuntansi diterima umum dalam penyusunan laporan

keuangan, konsistensi penerapan prinsip akuntansi, serta pengungkapan memadai dalam laporan keuangan.

- 2) Laporan yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan (*unqualified opinion with explanatory language*)
Keadaan tertentu mungkin mengharuskan auditor menambahkan suatu paragraf penjelasan atau bahasa penjelasan lain dalam laporan audit, namun laporan keuangan tetap menyajikan secara wajar posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan klien.
- 3) Laporan yang berisi pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*)

Auditor akan memberikan pendapat wajar dengan pengecualian dalam laporan auditnya jika menjumpai kondisi-kondisi berikut ini:

- a. Ruang lingkup audit dibatasi oleh klien.
- b. Auditor tidak dapat melaksanakan prosedur audit penting atau tidak dapat memperoleh informasi penting karena kondisi yang berada di luar kekuasaan klien maupun auditor.
- c. Laporan keuangan tidak disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- d. Prinsip akuntansi berlaku umum yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan tidak diterapkan secara konsisten.

4) Laporan yang berisi pendapat tidak wajar (*adverse opinion*)

Auditor memberikan pendapat tidak wajar jika laporan keuangan klien tidak disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum sehingga laporan keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas perusahaan klien tidak disajikan secara wajar. Auditor juga akan memberikan pendapat tidak wajar jika ia tidak dibatasi ruang lingkup auditnya, sehingga auditor dapat mengumpulkan bukti kompeten yang cukup untuk mendukung pendapatnya.

5) Laporan yang di dalamnya tidak menyatakan pendapat (*disclaimer opinion*)

Jika auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan, maka laporan audit ini disebut laporan tanpa pendapat, alasan yang menyebabkan auditor tidak memberikan pendapatnya adalah karena:

- a. Pembatasan yang luar biasa sifatnya terhadap ruang lingkup audit.
- b. Auditor tidak independen dalam hubungannya dengan klien.

Apapun reputasi auditornya, selama memberikan opini yang diharapkan maka tidak akan terjadi pergantian auditor. Opini audit merupakan pernyataan auditor mengenai kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu apakah telah sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum (Mulyadi, 2002:19). Menurut Damayanti dan

Sudarma (2008), jika auditor tidak dapat memberikan opini wajar tanpa pengecualian atau tidak sesuai dengan harapan perusahaan, maka perusahaan akan berpindah KAP yang mungkin dapat memberikan opini yang sesuai dengan harapannya. Manajemen akan memberhentikan auditornya sebagai suatu bentuk hukuman atas opini yang tidak diharapkan perusahaan atas laporan keuangannya dan berharap untuk mendapatkan auditor yang lebih baik, yang lebih mudah diatur (Carcelo dan Neal, 2003).

F. Opini Audit *Going Concern*

Standar *Auditing* seksi 341 (SPAP, 2011) paragraf 2 menyebutkan bahwa auditor bertanggungjawab untuk mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu yang pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan sedang diaudit. Evaluasi auditor berdasarkan atas pengetahuan tentang kondisi dan peristiwa yang ada pada atau yang telah terjadi sebelum pekerjaan lapangan selesai. Informasi tentang kondisi mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Hasil prosedur audit yang dirancang dan dilaksanakan untuk mencapai tujuan audit yang lain harus cukup untuk tujuan tersebut. Contoh prosedur yang dapat mengidentifikasi kondisi atau peristiwa tersebut adalah:

- a. Prosedur analitik
- b. *Review* terhadap peristiwa kemudian

- c. *Review* terhadap kepatuhan terhadap syarat-syarat utang dan perjanjian penarikan utang
- d. Pembacaan notulen rapat pemegang saham, dewan komisaris, dan komite panitia penting yang dibentuk
- e. Permintaan keterangan kepada penasihat hukum entitas tentang perkara pengadilan, tuntutan, dan pendapatnya mengenai hasil suatu perkara pengadilan yang melibatkan entitas tersebut
- f. Konfirmasi dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan pihak ketiga mengenai rincian perjanjian penyediaan atau pemberian bantuan keuangan

SPAP Seksi 341 2011 paragraf 6 menyebutkan bahwa auditor dapat mengidentifikasi informasi mengenai kondisi atau peristiwa tertentu yang jika dipertimbangkan secara keseluruhan menunjukkan adanya kesangsian besar tentang kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Berikut adalah contoh kondisi dan peristiwa tersebut:

- a. *Trend* negatif misalnya kerugian operasi yang berulang kali terjadi, kekurangan modal kerja, arus kas negatif dari kegiatan usaha, rasio keuangan penting yang jelek.
- b. Petunjuk lain tentang kemungkinan kesulitan keuangan, misalnya penunggakan pembayaran deviden, restrukturisasi utang, penjualan sebagian besar aset, dll.
- c. Masalah *intern*, misalnya pemogokan kerja, dll.

- d. Masalah luar yang telah terjadi, misalnya gugatan di pengadilan, keluarnya undang-undang kehilangan lisensi, dll.

McKeown et.al (1991) menyatakan bahwa semakin kondisi perusahaan terganggu atau memburuk maka akan semakin besar kemungkinan perusahaan menerima opini *going concern*. Melumad dan Ziv (1997) menyatakan bahwa jika suatu perusahaan mendapat opini *going concern* maka akan mendapatkan suatu respon harga saham negatif, sehingga besar kemungkinan akan dilakukan pergantian auditor oleh manajemen jika auditor mengeluarkan opini audit *going concern*. Jika auditor tidak dapat memberikan opini sesuai harapan perusahaan, maka perusahaan akan berpindah KAP yang mungkin dapat memberikan opini sesuai dengan yang diharapkan perusahaan (Tandirerung, 2006).

G. Audit Delay

Audit delay merupakan lamanya proses audit yang diukur dari tanggal terbitnya laporan keuangan perusahaan sampai tanggal laporan audit. Semakin lama waktu yang dibutuhkan auditor dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya, maka *audit delay* pun akan semakin panjang.

Dyer dan Mc Hugh (1975) membagi keterlambatan atau *lag* menjadi:

- a. *Preliminary lag*, yaitu interval antara berakhirnya tahun fiskal sampai dengan tanggal diterimanya laporan keuangan pendahulu oleh pasar modal
- b. *Auditor's signature lag*, yaitu interval antara berakhirnya tahun fiskal sampai dengan tanggal yang tercantum dalam laporan auditor
- c. *Total lag*, yaitu interval antara berakhirnya tahun fiskal sampai dengan tanggal diterimanya laporan keuangan tahunan publikasi oleh pasar modal.

Penyampaian laporan keuangan untuk perusahaan publik diatur dalam Peraturan Badan Pengawas Pasar Modal Nomor X.K.2 lampiran Keputusan Ketua BAPEPAM Nomor: Kep-346/BL/2011. Berdasarkan peraturan tersebut, BAPEPAM mewajibkan bagi seluruh perusahaan yang terdaftar di pasar modal untuk menyampaikan laporan keuangan tahunan secara tepat waktu dan disertai dengan laporan auditor independen dan disampaikan kepada BAPEPAM selambat-lambatnya akhir bulan ketiga (90 hari) setelah tanggal laporan keuangan tahunan.

Laporan keuangan yang harus disampaikan terdiri dari:

- a. Laporan posisi keuangan (neraca)
- b. Laporan laba rugi
- c. Laporan perubahan ekuitas
- d. Laporan keuangan pada awal periode komparatif, jika perusahaan publik menerapkan kebijakan akuntansi secara

retrospektif, atau membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan

e. Catatan atas laporan keuangan

Ketepatan waktu dalam mempublikasi laporan keuangan menjadi penting bagi perusahaan, karena dengan ini publik dapat menilai kinerja perusahaan apakah dalam kondisi baik atau buruk. Stocken (2000) menyebutkan bahwa apabila waktu yang dibutuhkan auditor untuk menyelesaikan auditnya terlalu lama sehingga menyebabkan perusahaan terlambat menyampaikan laporan keuangan ke pasar modal dapat berpengaruh terhadap *auditor switching*.

H. Auditor Switching

Auditor switching merupakan perpindahan auditor atau Kantor Akuntan Publik (KAP) yang dilakukan oleh perusahaan klien. Hal ini dapat disebabkan oleh beberapa faktor, yaitu merger antara dua perusahaan yang Kantor Akuntan Publiknya berbeda, ketidakpuasan terhadap Kantor Akuntan Publik yang dahulu dan merger antara Kantor Akuntan Publik (Halim, 1997:79-80). Faktor yang menyebabkan terjadinya pergantian auditor dapat berasal dari klien maupun auditor itu sendiri. Menurut Chadegani et al. (2011) faktor-faktor yang mempengaruhi perusahaan melakukan *auditor switching* dikelompokkan menjadi 2 : (1) Faktor yang berhubungan dengan auditor, yaitu : *auditor fees*, *auditor opinion*, *auditor size* dan (2)

Faktor yang berhubungan dengan klien, yaitu : *change in management, financial distress, client size*. *Auditor switching* dapat juga terjadi karena adanya kewajiban rotasi audit.

Auditor switching dapat dilakukan dengan adanya peraturan pemerintah yang mewajibkan perusahaan melakukan *auditor switching* (bersifat *mandatory*) atau dengan sukarela di luar peraturan yang ada (*voluntary*). Andra (2012) menyatakan pergantian auditor secara wajib dengan sukarela bisa dibedakan atas dasar pihak mana yang menjadi fokus perhatian dari isu independensi auditor. Jika pergantian terjadi secara wajib, perhatian utama beralih kepada auditor. Sebaliknya, jika pergantian auditor terjadi secara sukarela maka perhatian utama adalah pada sisi klien. Menurut Andra, (2012) ketika klien mengganti auditornya tanpa ada peraturan yang membatasi, ada dua kemungkinan yang terjadi yaitu auditor mengundurkan diri atau auditor diberhentikan oleh klien. Wijayanti (2010) menyatakan bahwa alasan yang paling umum dari terjadinya pergantian auditor adalah tidak sepakatnya perusahaan sebagai klien pada praktik akuntansi tertentu yang dilakukan oleh auditor sehingga menyebabkan perusahaan mengganti auditor lama dengan auditor baru yang sepakat dengan kebijakan dan praktik akuntansi perusahaan.

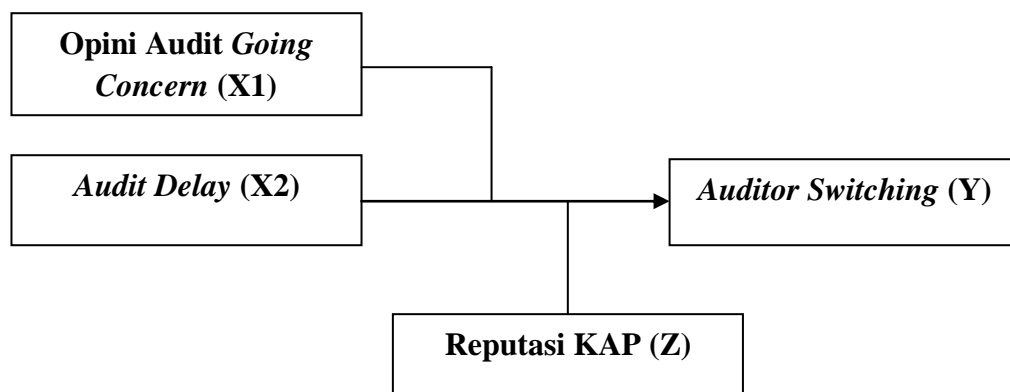
I. Peraturan Pemerintah Mengenai Rotasi Wajib Auditor

Di Indonesia pergantian auditor bersifat wajib (*mandatory*) dengan ditetapkannya Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia

Nomor 359/KMK.06/2003 tentang Jasa Akuntan Publik yang berbunyi bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan oleh KAP paling lama 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.

Peraturan mengenai pembatasan masa penugasan auditor tersebut kemudian disempurnakan dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik perubahan yang dilakukan yaitu mengenai pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan suatu entitas dapat dilakukan oleh KAP paling lama 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik 3 (tiga) tahun buku berturut-turut (pasal 3 ayat 1). Kemudian Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik dapat menerima kembali penugasan audit umum untuk klien setelah 1 (satu) tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien yang sama (pasal 3 ayat 2 dan 3).

J. Kerangka Pemikiran



Gambar 2.1 Kerangka Teoritis Hubungan Antar Variabel

K. Pengembangan Hipotesis

1. Pengaruh opini audit *going concern* terhadap *auditor switching*

Opini audit *going concern* merupakan opini mengenai kepastian perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan usahanya yang dikeluarkan oleh auditor (Santosa dan Wedari, 2007). Robbitasari (2013) menemukan bahwa *auditee* memiliki kecenderungan untuk mengganti auditornya karena memperoleh opini yang tidak sesuai dengan harapan perusahaan yaitu opini audit *going concern*. Opini audit *going concern* mengindikasikan bahwa terdapat risiko perusahaan yang tidak dapat bertahan dalam bisnis atau tidak dapat mempertahankan kelangsungan usahanya di masa yang akan datang.

Penelitian Hudaib dan Cooke (2005), Lennox (2000), serta Robittasari (2013) menemukan bahwa opini audit *going concern* berpengaruh terhadap *auditor switching*. Dengan demikian hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H1 : Opini Audit *Going Concern* Berpengaruh Terhadap *Auditor Switching*

2. Pengaruh *audit delay* terhadap *auditor switching*

Stocken (2000) menyebutkan bahwa apabila waktu yang dibutuhkan auditor untuk menyelesaikan auditnya terlalu lama akan menyebabkan perusahaan terlambat dalam menyampaikan laporan keuangan perusahaan ke pasar modal yang dapat berpengaruh terhadap pergantian auditor. Menurut Srimindarti (2006), semakin lama waktu

yang dibutuhkan auditor untuk menyelesaikan audit akan semakin besar kemungkinan perusahaan untuk mengganti auditor.

Penelitian yang dilakukan oleh Robittasari (2013) dan Pawitri (2015) menunjukkan bahwa *audit delay* secara signifikan berpengaruh terhadap *auditor switching*. Dengan demikian hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H2 : *Audit Delay* Berpengaruh Terhadap *Auditor Switching*

3. Pengaruh reputasi KAP terhadap *auditor switching*

Reputasi KAP sangat menentukan kredibilitas laporan keuangan, karena pemakai jasa auditor percaya bahwa auditor memiliki kekuatan *monitoring* yang secara umum tidak dapat diamati. Auditor *Big Four* adalah auditor yang memiliki keahlian dan memiliki reputasi yang tinggi dibandingkan dengan auditor *Non Big Four*. Auditor *Big Four* berusaha untuk mempertahankan pangsa pasar, kepercayaan masyarakat, dan reputasinya dengan cara memberi perlindungan kepada publik. Jika auditor ini tidak dapat mempertahankan reputasinya maka masyarakat tidak memberi kepercayaannya sehingga auditor ini akan hilang dengan sendirinya. Perusahaan tidak akan mengganti KAP nya jika KAP nya sudah bereputasi. Perusahaan akan mencari KAP yang kredibilitasnya tinggi untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan di mata pemakai lapran keuangan itu (Halim 1997:99).

Penelitian yang dilakukan oleh Sihombing (2012) menyatakan bahwa reputasi KAP berpengaruh terhadap *auditor switching*. Penelitian Mardiyah (2002) juga menunjukkan hasil yang positif signifikan bahwa reputasi KAP mempengaruhi *auditor switching*. Dengan demikian hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H3 : Reputasi KAP Berpengaruh Terhadap *Auditor Switching*

4. Pengaruh reputasi KAP sebagai pemoderasi hubungan opini audit *going concern* terhadap *auditor switching*

Reputasi KAP menunjukkan prestasi dan kepercayaan publik yang disandang auditor atas nama besar yang dimiliki auditor. KAP berdasarkan reputasinya diklasifikasikan menjadi dua yakni KAP *Big Four* dan KAP *Non Big Four*. Rahmawati (2011) dalam penelitiannya menyatakan bahwa perusahaan yang telah menggunakan jasa KAP dengan reputasi *Big Four* memiliki kemungkinan kecil untuk berganti KAP. Svanberg dan Ohman (2014), serta Robbitasari (2013) dalam penelitiannya menemukan bahwa pergantian auditor setelah penerbitan opini audit *going concern* dipengaruhi oleh reputasi KAP dari auditor maupun KAP yang mengaudit perusahaan. Perusahaan cenderung mengganti KAP *Non Big Four* setelah menerima opini audit *going concern* dikarenakan opini audit *going concern* merupakan opini yang tidak diharapkan perusahaan yang dapat berdampak pada kemunduran harga saham dan ketidakpercayaan investor, kreditor, serta karyawan terhadap manajemen perusahaan (Wahyuningsih, 2012).

Penelitian oleh Robittasari (2013) menemukan bahwa pergantian auditor setelah penerbitan opini audit *going concern* dipengaruhi oleh reputasi KAP. Dengan demikian hipotesis dalam penelitian ini adalah:
H4 : Reputasi KAP Memoderasi Hubungan Opini Audit *Going Concern* Terhadap Auditor Switching

5. Pengaruh reputasi KAP sebagai pemoderasi hubungan *audit delay* terhadap *auditor switching*

Damayanti dan Sudarma (2008) menyatakan bahwa perusahaan yang telah menggunakan jasa KAP dengan reputasi *Big Four* memiliki kemungkinan kecil untuk berganti KAP. Robittasari (2013) menemukan bahwa pergantian auditor setelah mengalami *audit delay* dipengaruhi oleh reputasi KAP dari auditor maupun KAP yang mengaudit perusahaan. Perusahaan cenderung mengganti KAP *Non Big Four* setelah mengalami *audit delay*, dikarenakan *audit delay* dapat berdampak pada keterlambatan perusahaan dalam mempublikasikan laporan keuangan ke pasar modal, sehingga publik akan mencurigai bahwa perusahaan tersebut sedang mengalami masalah yang akan berpengaruh pada keputusan *stakeholders* dan harga saham perusahaan.

Penelitian Robbitasari (2013) dan Pawitri (2015) menunjukkan bahwa pergantian auditor setelah mengalami *audit delay* dipengaruhi oleh reputasi KAP. Dengan demikian hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H5 : Reputasi KAP Memoderasi Hubungan *Audit Delay* Terhadap *Auditor Switching*

L. Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu mengenai *auditor switching* yaitu Ika Wulan Indah Sari dan A.A.G.P Widanaputra (2016) meneliti Reputasi Auditor Sebagai Pemoderasi Pengaruh *Audit Fee* Terhadap *Auditor Switching*. Hasil penelitian tersebut adalah menunjukkan bahwa *audit fee* berpengaruh terhadap *auditor switching* dan reputasi auditor memperlemah pengaruh *audit fee* terhadap *auditor switching*.

Rizki Fitri Amalia (2015) meneliti Pengaruh Opini Audit, Pergantian Manajemen, *Audit Fee*, Terhadap *Auditor Switching* Secara *Voluntary* dengan Reputasi Auditor Sebagai Variabel *Moderating*. Hasil penelitian tersebut adalah opini audit dan pergantian manajemen berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*. *Audit fee* dan reputasi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*. Sedangkan reputasi auditor hanya memoderasi secara positif antara opini audit dengan *auditor switching*.

Santi Rahayu dan MF. Arrozi Adhikara (2016) meneliti Pengaruh Opini *Going Concern*, Pertumbuhan, *Financial Distress*, *Management Change*, dan Ukuran Perusahaan Terhadap *Auditor Switching* yang Dimoderasi oleh Reputasi Auditor. Hasil penelitian tersebut adalah opini *going concern* dan *management change* berpengaruh terhadap *auditor switching*. Pertumbuhan, *financial distress*, ukuran perusahaan, dan

reputasi auditor tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*. Sedangkan reputasi auditor tidak memoderasi hubungan keenam variabel.

Farida Mas Ruoh (2016) meneliti Pengaruh Pergantian Manajemen, Kesulitan Keuangan, Ukuran KAP, dan *Audit Delay* Terhadap *Auditor Switching* Studi Kasus Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI Tahun 2012 -2015. Hasil penelitian tersebut adalah pergantian manajemen dan *audit delay* berpengaruh positif terhadap *auditor switching*. Sedangkan, kesulitan keuangan dan ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap *auditor switching*.

Robby Adytia Putra dan Ita Trisnawati (2016) meneliti Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pergantian Auditor. Hasil penelitiannya adalah opini audit, pergantian manajemen, ukuran KAP, perubahan ROA, *financial distress*, pertumbuhan perusahaan, dan kepemilikan publik tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*.

Aminah, Alfiani Werdhaningtyas, dan Rosmiati Tarmizi (2017) meneliti Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi *Auditor Switching* pada Perusahaan yang Tercatat di BEI Tahun 2010-2015. Hasil penelitiannya adalah opini audit, ukuran perusahaan, dan *audit tenure* tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*. Sedangkan, pergantian manajemen dan ukuran KAP berpengaruh terhadap *auditor switching*.