

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORITIS**

#### **2.1 Landasan Teori**

##### **2.1.1 Audit**

Laporan keuangan adalah catatan informasi keuangan suatu perusahaan pada suatu periode akuntansi yang dapat digunakan untuk menggambarkan kinerja perusahaan tersebut. Atau dengan kata lain, laporan keuangan merupakan suatu bentuk pertanggung jawaban dari manajer sebagai pengelola perusahaan kepada pemilik perusahaan atas kinerjanya. Ada banyak pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan, atau yang disebut sebagai pemakai laporan keuangan. Pihak-pihak tersebut adalah investor, karyawan, pemberi pinjaman, pelanggan, pemerintah, dan masyarakat.

Menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI), tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan. Laporan keuangan harus disajikan secara jujur, sehingga dapat diandalkan dan tidak menyesatkan para pemakai laporan keuangan. Oleh karena itu, diperlukan adanya pemeriksaan (audit) terhadap laporan keuangan untuk memastikan laporan keuangan tersebut telah disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan tidak mengandung ketidakpastian yang luar biasa.

Ada beberapa definisi mengenai auditing, menurut Mulyadi (2002) audit adalah pemeriksaan (examination) secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut. Audit juga didefinisikan sebagai proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif yang berhubungan dengan asesrsi tentang tindakan dan peristiwa ekonomi. Untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang ditetapkan serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan (American Accounting Association).

Pemeriksaan atas laporan keuangan tersebut dilakukan oleh pihak yang disebut sebagai auditor. Auditor adalah pihak ketiga diantara manajer dengan pemakai laporan keuangan lain, yang diharapkan dapat melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan secara obyektif. Sebagai auditor diperlukan sikap independen. Independensi ini mutlak harus ada pada diri auditor ketika menjalankan tugas pemeriksaan laporan keuangan yang mengharuskan ia memberi atestasi atas kewajaran laporan keuangan kliennya. Independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain (Mulyadi, 2002). Hal ini juga berarti bahwa auditor harus bersikap jujur dalam mengungkapkan fakta yang terjadi dalam perusahaan yang diauditnya, termasuk tindakan kecurangan yang mungkin dilakukan oleh kliennya. Auditor sendiri dapat dibedakan menjadi tiga, yaitu :

a. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan pada instansi-instansi pemerintah.

b. Auditor Intern

Auditor intern adalah auditor yang bekerja pada suatu perusahaan dan oleh karenanya berstatus sebagai pegawai pada perusahaan tersebut.

c. Auditor Independen atau Akuntan Publik

Auditor Independen adalah auditor yang melakukan fungsi pengaditan atas laporan keuangan yang diterbitkan oleh perusahaan. praktik akuntan publik harus dilakukan melalui suatu Kantor Akuntan Publik (KAP).

### 2.1.2 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan dikembangkan oleh Jensen dan Meckling (1976) dalam Wijayanti (2010). Berdasarkan teori tersebut, keagenan didefinisikan sebagai suatu kontrak kerja sama (*nexus of contract*) yang mana, satu atau lebih *principal* menggunakan orang lain atau yang disebut *agent* untuk menjalankan aktivitas perusahaan. *Principal* adalah para pemegang saham/pemilik perusahaan/investor yang menyediakan modal, dana dan fasilitas bagi kegiatan operasional perusahaan. *Agent* adalah manajer atau manajemen yang mengelola kegiatan operasional perusahaan.

Antara *principal* dan *agent* terdapat perbedaan kepentingan yang dapat berujung pada munculnya konflik kepentingan. Terdapat tiga konflik kepentingan antara *principal* dengan *agent*, yaitu : (1) antara *shareholders* dan manajer, (2) antara *shareholders* dengan *debtholders*, dan (3) antara manajer, *shareholders* dan

*debtholders* (Suparlan dan Andayani, 2010). Manajer dalam suatu perusahaan melihat bahwa pergantian auditor akan mampu mengatasi konflik kepentingan yang terjadi (DeFond, 1992 dalam Suparlan dan Andayani, 2010).

Jensen dan Meckling dalam Wijayanti (2011) juga berpendapat bahwa konflik kepentingan antara pemilik dan agen terjadi karena kemungkinan agen tidak selalu berbuat sesuai dengan kepentingan principal, sehingga memicu biaya keagenan (*agency cost*). 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 oleh *agent* (manajer). Pentingnya peranan dari auditor independen tersebut menjadikan tanggung jawab seorang auditor independen menjadi berat. Auditor independen dituntut untuk benar-benar dapat bersikap obyektif dan independen dalam memberikan jasa audit, tidak boleh memihak salah satu pihak dan merugikan pihak yang lain. Diharapkan dengan adanya auditor independen yang obyektif dan independen, kepentingan bagi masing-masing pihak, baik itu *principal* ataupun *agent* dapat terpenuhi secara adil.

### **2.1.3 Pergantian KAP**

Pergantian KAP muncul karena adanya kewajiban rotasi auditor. Pergantian KAP secara umum memiliki dua sifat, yaitu pergantian KAP yang bersifat wajib (*mandatory*) dan pergantian KAP yang bersifat sukarela (*voluntary*). Pergantian KAP yang bersifat wajib adalah pergantian KAP dalam kurun waktu sesuai dengan peraturan yang ditetapkan, sedangkan pergantian KAP

yang bersifat sukarela adalah pergantian KAP yang terjadi karena inisiatif klien atau KAP akibat beberapa faktor (Sumarwoto, 2006). Jika perusahaan melakukan pergantian KAP karena adanya peraturan yang mengharuskan rotasi wajib auditor, hal itu bukanlah masalah karena memang ada aturan yang jelas. Akan tetapi jika perusahaan melakukan pergantian KAP bukan untuk mematuhi peraturan, maka yang terjadi adalah satu dari dua kemungkinan, yaitu : auditor mengundurkan diri atau auditor diberhentikan oleh perusahaan. Manapun yang terjadi dari dua kemungkinan tersebut, perhatian utama tetap pada faktor-faktor yang melatarbelakangi perusahaan melakukan pergantian KAP.

#### **2.1.4 Ukuran Kantor Akuntan Publik (Ukuran KAP)**

Perusahaan akan mencari KAP yang kredibilitasnya tinggi untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan di mata pemakai laporan keuangan itu (Halim, 1997 dalam Tida, 2011). KAP yang lebih besar (*Big4*) dianggap sebagai penyedia jasa audit yang lebih mampu mempertahankan independensi dari pada KAP yang lebih kecil karena mereka biasanya menyediakan berbagai layanan untuk klien dalam jumlah besar, sehingga mengurangi ketergantungan mereka pada klien tertentu. Selain itu, KAP yang lebih besar umumnya dianggap sebagai penyedia kualitas audit yang tinggi dan menikmati reputasi tinggi dalam lingkungan bisnis dan karena itu, akan berusaha untuk mempertahankan independensi mereka untuk menjaga *image* mereka (DeAngelo, 1981 ; Dopuch, 1984 dalam Nasser *et al.*, 2006). KAP *Big four* yang berafiliasi dengan auditor di Indonesia, yang terdiri dari :

- a) *Ernst & Young* (EY) yang berafiliasi dengan Prasetio, Sarwoko & Sandjaja; Purwantono, Sarwoko & Sandjaja.
- b) *Klynveld Peat Marwick Goerdeler* (KPMG) yang berafiliasi dengan Sidharta Sidharta & Widjaja.
- c) *Deloitte Touche Tohmatsu* (Deloitte) yang berafiliasi dengan Hans Tuanakotta Mustofa & Halim; Osman Ramli Satrio & Rekan; Osman Bing Satrio & Rekan.
- d) *PricewaterhouseCooper* (PwC) yang berafiliasi dengan Haryanto Sahari & Rekan; Tanudiredja, Wibisena & Rekan.

#### **2.1.5 Audit Tenure**

*Audit Tenure* adalah masa perikatan atau masa jabatan dari Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam memberikan jasa audit kepada kliennya. Indonesia merupakan salah satu Negara yang menetapkan batasan masa perikatan Kantor Akuntan Publik, pembatasan tersebut dimaksudkan untuk menjaga agar KAP tidak terlalu akrab dengan klien, karena keakraban yang berlebihan dianggap dapat membuat independensi KAP berkurang. Batasan masa perikatan KAP di Indonesia diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008. Di dalam peraturan tersebut diungkapkan bahwa KAP hanya boleh melakukan audit atas laporan keuangan klien selama 6 (enam) tahun berturut-turut, KAP boleh kembali menerima penugasan setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 merupakan penyempurnaan dari Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor

423/KMK.06/2002 dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 359/KMK.06/2003.

Di dalam KMK-RI No.423 tahun 2002 dan KMK-RI No.359 tahun 2003, masa jabatan untuk Kantor Akuntan Publik adalah 5 (lima) tahun berturut-turut untuk satu klien yang sama.

### **2.1.6 Opini Audit**

Opini audit adalah pernyataan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan auditan, dalam semua hal yang material, yang didasarkan atas kesesuaian penyusunan laporan tersebut dengan prinsip akuntansi berterima umum. Ada lima jenis opini yang dikeluarkan oleh auditor menurut Mulyadi (2002), kelima jenis opini tersebut adalah sebagai berikut :

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

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 berterima umum dalam penyusunan laporan keuangan, konsistensi penerapan prinsip akuntansi berterima umum tersebut, serta pengungkapan memadai dalam laporan keuangan.

2. Laporan yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelas (*unqualified opinion report 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 report*)

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

- a. 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 berterima umum.
- d. Prinsip akuntansi berterima umum yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan tidak diterapkan secara konsisten.

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

Akuntan 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. Auditor memberikan pendapat tidak wajar jika ia tidak dibatasi lingkup auditnya, sehingga ia dapat mengumpulkan bukti kompeten yang cukup untuk mendukung pendapatnya.

5. Laporan yang di dalamnya auditor tidak menyatakan pendapat (*disclaimer of opinion report*)

Jika auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan audit, maka laporan audit ini disebut laporan tanpa pendapat (*no opinion report*).

Kondisi yang menyebabkan auditor menyatakan tidak memberikan pendapat adalah :

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

#### **2.1.7 Persentase Perubahan ROA**

Persentase perubahan ROA (*Return on Assets*) merupakan rasio untuk mengukur kemampuan manajemen dalam menghasilkan pendapatan dari pengelolaan aset (Kasmir, 2003). Higgins (2004:35) dalam Trisnawati dan Wijaya (2009) menyatakan bahwa ROA dapat menunjukkan sebaik apakah kinerja manajemen terhadap sumber daya yang dimiliki perusahaan. ROA merupakan tolok ukur efisiensi perusahaan, yaitu seberapa baik perusahaan mengalokasikan dan mengatur sumber daya yang dimiliki. Selain itu perubahan ROA juga dapat digunakan sebagai indikator kondisi keuangan perusahaan (Kartika, 2006). Persentase perubahan ROA merupakan indikator keuangan untuk melihat prospek bisnis dari perusahaan tersebut. Dimana, semakin tinggi persentase perubahan ROA berarti semakin efektif pula pengelolaan aktiva perusahaan dan semakin baik pula prospek bisnisnya (Damayanti dan Sudarma, 2008).

### 2.1.8 *Leverage*

*Leverage* menggambarkan struktur modal perusahaan, jika proporsi hutang yang digunakan oleh perusahaan semakin besar, maka risiko yang harus ditanggung oleh investor juga semakin besar (Suparlan dan Andayani, 2010). Selain itu penggunaan hutang yang semakin besar juga akan meningkatkan beban perusahaan terhadap pihak luar (kreditur) dan memungkinkan risiko keuangan perusahaan akan semakin tinggi pula. Perusahaan dengan risiko keuangan yang tinggi akan cenderung untuk memilih menggunakan jasa dari KAP yang lebih besar dengan harapan bahwa KAP tersebut memiliki keahlian yang lebih untuk memberikan analisis terhadap situasi yang ada, serta dapat meningkatkan kredibilitas pada laporan audit jika dibandingkan dengan KAP yang lebih kecil (Trisnawati dan Wijaya, 2009).

Posisi keuangan *auditee* memiliki implikasi penting pada keputusan mempertahankan KAP. Kondisi keuangan perusahaan klien dengan *leverage* yang tinggi cenderung meningkatkan evaluasi subjektivitas dan kehati-hatian auditor. Dalam kondisi seperti ini suatu perusahaan akan cenderung melakukan perpindahan KAP. Perpindahan KAP juga bisa disebabkan karena perusahaan sudah tidak lagi memiliki kemampuan untuk membayar biaya audit yang dibebankan oleh KAP yang diakibatkan penurunan kemampuan keuangan perusahaan (Tida, 2011).

Klien dengan tekanan finansial cenderung untuk menggantikan KAP mereka dibandingkan dengan rekan-rekan mereka yang lebih sehat (Schwartz dan Menon, 1985; Hudaib dan Cooke, 2005 dalam Tida, 2011). Jadi dapat dikatakan

bahwa perusahaan dengan tingkat *leverage* yang tinggi memiliki risiko keuangan tinggi sehingga perusahaan tersebut cenderung memiliki masa perikatan audit yang lebih pendek dibandingkan dengan perusahaan yang keuangannya sehat.

## 2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai pergantian KAP telah dilakukan oleh beberapa peneliti dengan variabel penelitian dan periode penelitian yang berbeda-beda. Peneliti-peneliti sebelumnya antara lain Kawijaya dan Juniarti (2002), Nasser *et al.* (2006), Damayanti dan Sudarma (2008), Suparlan dan Andayani (2010), Sinarwati (2010), Wijayanti (2010), Nabila (2011), dan Sihombing (2012).

Pada tahun 2002, Kawijaya dan Juniarti melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang mendorong perusahaan-perusahaan di Surabaya dan Sidoarjo melakukan perpindahan auditor. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah *qualified audit opinion*, merger, *management change*, dan ekspansi, sedangkan variabel dependennya adalah perpindahan auditor. Penelitian yang dilakukan oleh Kawijaya dan Juniarti tersebut memperoleh hasil bahwa semua variabel independen tidak berpengaruh terhadap perpindahan auditor pada perusahaan-perusahaan di Surabaya dan Sidoarjo.

Nasser *et al.* (2006) meneliti mengenai perilaku *audit tenure* dan pergantian auditor pada perusahaan-perusahaan yang terdapat di Malaysia tahun 1990 sampai dengan tahun 2000. Pada saat itu peraturan mengenai rotasi wajib auditor belum ditetapkan. Nasser *et al.* menggunakan variabel lain seperti ukuran klien, pertumbuhan perusahaan, dan kesulitan keuangan sebagai variabel

independen. Hasilnya adalah hanya variabel ukuran klien dan kesulitan keuangan yang berpengaruh terhadap pergantian auditor. Nasser *et al.* juga mengungkapkan bahwa *audit tenure* untuk KAP yang lebih besar lebih lama dibandingkan dengan *audit tenure* KAP yang lebih kecil.

Penelitian mengenai pergantian auditor juga dilakukan oleh Damayanti dan Sudarma (2008). Penelitian tersebut bertujuan untuk memperoleh bukti apakah faktor-faktor seperti pergantian manajemen, opini akuntan, *fee* audit, kesulitan keuangan, dan ukuran KAP berpengaruh terhadap pergantian KAP. Hasil yang diperoleh adalah hanya *fee* audit dan ukuran KAP yang berpengaruh terhadap pergantian KAP.

Suparlan dan Andayani (2010) melakukan analisis empiris mengenai pergantian Kantor Akuntan Publik dengan menggunakan variabel independen yang meliputi kepemilikan institutional, kepemilikan oleh publik, *share growth*, dewan komisaris, pergantian dewan direksi, *leverage*, ROE dan ukuran perusahaan. Dari penelitian yang dilakukan akhirnya Suparlan dan Andayani menemukan bahwa hanya kepemilikan oleh publik yang berpengaruh terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik, sedangkan faktor independen yang lain tidak memiliki pengaruh terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik.

Pada Tahun 2010, Sinarwati berusaha untuk memperoleh bukti empiris mengenai alasan mengapa perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2003 sampai tahun 2007 melakukan pergantian Kantor Akuntan Publik. Penelitian yang dilakukan oleh Sinarwati tersebut menggunakan variabel opini *going concern*, pergantian manajemen, reputasi auditor dan kesulitan keuangan sebagai

variabel independen untuk dilihat pengaruhnya terhadap variabel dependen yaitu pergantian Kantor Akuntan Publik. Variabel pergantian manajemen dan kesulitan keuangan berpengaruh terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik, sedangkan variabel yang lain tidak memiliki pengaruh terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik.

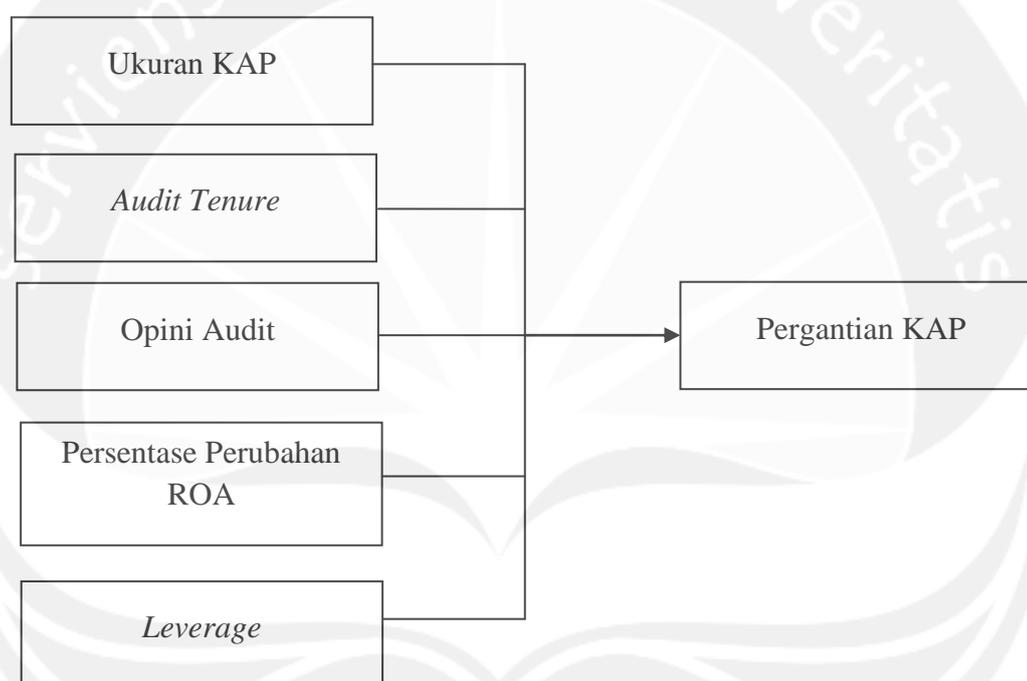
Wijayanti (2010) melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi *auditor switching* di Indonesia ditinjau dari sudut Auditor maupun klien. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah ukuran KAP, tingkat pertumbuhan perusahaan, pergantian manajemen, kesulitan keuangan, *fee* audit dan opini audit, sedangkan variabel dependennya adalah pergantian auditor. Penelitian tersebut memberikan hasil bahwa hanya ukuran KAP dan *fee* audit yang berpengaruh terhadap pergantian auditor.

Variabel *audit tenure* kembali digunakan sebagai variabel independen untuk dilihat pengaruhnya terhadap pergantian auditor oleh Nabila (2011) setelah sebelumnya digunakan oleh Nasser *et al.* (2006) dalam penelitiannya mengenai pergantian auditor di Malaysia. Selain variabel *audit tenure*, Nabila (2011) juga menggunakan ukuran KAP, ukuran perusahaan, dan pertumbuhan perusahaan klien sebagai variabel independen. Penelitian tersebut memberikan bukti empiris bahwa hanya ukuran KAP dan *audit tenure* yang berpengaruh terhadap pergantian auditor.

Terakhir adalah penelitian yang dilakukan oleh Sihombing (2012). Dalam penelitiannya, Sihombing ingin melihat apakah faktor-faktor seperti ukuran KAP, ukuran perusahaan, tingkat pertumbuhan perusahaan, *financial distress*, *audit*

*tenure*, dan opini audit berpengaruh terhadap pergantian auditor. Hasil dari penelitian tersebut menyebutkan bahwa hanya *audit tenure* yang berpengaruh terhadap pergantian auditor, sedangkan variabel independen yang lain tidak memiliki pengaruh terhadap pergantian auditor.

### 2.3 Kerangka Pemikiran Teoritis



Kerangka pemikiran penelitian ini membahas tentang faktor-faktor yang mempengaruhi pergantian KAP yaitu dilihat berdasarkan ukuran KAP, *audit tenure*, opini audit, persentase perubahan ROA, dan *leverage*. Penelitian ini mengangkat kembali faktor *audit tenure* yang dulu pernah diteliti oleh Nasser *et al.* (2006) di Malaysia, ketika kewajiban rotasi auditor belum ditetapkan. Penelitian ini juga memperpanjang periode penelitian dari penelitian-penelitian

sebelumnya, sehingga diharapkan hasil yang diperoleh menjadi lebih valid dan obyektif.

## **2.4 Pengembangan Hipotesis**

### **2.4.1 Pengaruh Ukuran KAP Terhadap Pergantian KAP**

Manajemen perusahaan akan mencari KAP yang berkualitas tinggi karena investor dan pemakai laporan keuangan cenderung mengandalkan reputasi auditor sebagai indikator kredibilitas laporan keuangan (Barton, 2005). Hal tersebut juga selaras dengan pendapat yang diberikan oleh Halim (1997) dalam Tida (2011). Halim (1997) dalam Tida (2011) mengatakan bahwa perusahaan akan mencari KAP yang kredibilitasnya tinggi untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan di mata pemakai laporan keuangan itu. KAP lebih besar (KAP *big four*) dianggap sebagai penyedia jasa audit yang lebih dapat mempertahankan independensi. Hal tersebut dikarenakan KAP *big four* memiliki klien yang lebih banyak dibandingkan dengan KAP yang lebih kecil, sehingga dapat mengurangi ketergantungan mereka pada klien tertentu.

Kantor Akuntan Publik yang lebih besar umumnya dianggap sebagai penyedia kualitas audit yang tinggi dan menikmati reputasi tinggi dalam lingkungan bisnis dan karena itu, akan berusaha untuk mempertahankan independensi mereka untuk menjaga *image* mereka (DeAngelo, 1981 ; Dopuch, 1984 dalam Nasser *et al.*, 2006). KAP yang lebih besar dianggap lebih mandiri dibandingkan dengan KAP yang lebih kecil, sehingga lebih mampu menghadapi

tekanan dari manajemen ketika terjadi perselisihan satu sama lain (Chow and Rice, 1982 dalam Wijayanti, 2010).

Wijayanti (2010) meneliti mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi *auditor switching* di Indonesia. Salah satu variabel yang digunakan adalah ukuran KAP. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Wijayanti pada tahun 2010 tersebut diperoleh hasil bahwa ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap pergantian auditor. Artinya bahwa perusahaan yang diaudit oleh KAP yang lebih besar memiliki kecenderungan yang lebih rendah untuk berpindah KAP. Hal tersebut mendukung penelitian yang dilakukan oleh Suparlan dan Andayani (2010), Nabila (2011) dan Rachmawati (2011), tetapi tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Kurnia (2010), Angin (2011) dan Putra (2011). Angin (2011) dan Putra (2011) menemukan bukti empiris bahwa faktor ukuran KAP tidak berpengaruh dengan pergantian KAP, sedangkan penelitian Kurnia (2010) memberikan hasil bahwa ukuran KAP berpengaruh positif terhadap pergantian KAP. Berdasarkan pendapat-pendapat di atas dan penelitian-penelitian mengenai pergantian KAP yang telah dilakukan sebelumnya, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H1 : Ukuran KAP berpengaruh terhadap pergantian KAP

#### **2.4.2 Pengaruh Audit Tenure Terhadap Pergantian KAP**

*Audit Tenure* adalah masa perikatan atau masa jabatan dari Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam memberikan jasa audit kepada kliennya. Pembatasan masa jabatan auditor yang ditandai dengan adanya peraturan mengenai rotasi wajib auditor, memunculkan pro dan kontra diantara berbagai

pihak. Shockley (1981) dalam Nabila (2011), menyatakan bahwa seorang *partner* yang memperoleh penugasan audit yang lebih dari lima tahun pada klien tertentu dianggap terlalu lama sehingga dimungkinkan memiliki pengaruh yang negatif terhadap independensi auditor. Hal itu dikarenakan semakin lama masa perikatan audit, auditor dan manajemen akan menjadi semakin akrab dan terjadi ikatan emosional yang kuat satu sama lain, sehingga dalam menjalankan tugasnya auditor menjadi tidak independen. Hal tersebut selaras dengan US Senate (1976) dalam Tida (2011) yang menyatakan bahwa hubungan audit yang terlalu lama antara Kantor Akuntan Publik dengan klien yang diaudit mengakibatkan sulitnya untuk menegakkan independensi auditor sehingga mempengaruhi sikap dan perilaku auditor dalam mempertahankan sikap independensi.

Pendapat lain mengenai pembatasan masa jabatan auditor muncul dari Hoyle (1978) dalam Adityawati (2011), Myers *et al.* (2003), Nasser *et al.* (2006), serta Wijayanti (2010). Hoyle (1978) dalam Adityawati (2011) mengatakan bahwa adanya rotasi wajib auditor merupakan langkah drastis sederhana, tetapi belum teruji manfaatnya dan justru akan menambah *cost* audit. Pendapat Hoyle (1978) tersebut didukung oleh Myers *et al.* (2003) dan Wijayanti (2010). Myers *et al.* (2003) berpendapat bahwa adanya rotasi wajib auditor akan menambah *cost* audit baik bagi klien maupun bagi publik. Sedangkan Wijayanti (2010) berpendapat bahwa pembatasan wajib terhadap tenure auditor dipercaya akan meningkatkan biaya, sehingga biaya yang dikeluarkan akan lebih besar dari manfaat yang diperoleh ketika rotasi auditor dilakukan. Sejalan dengan itu Nasser *et al.* (2006) mengungkapkan bahwa pengetahuan yang diperoleh auditor dalam

upaya meningkatkan kualitas pekerjaan audit akan sia-sia dengan pengangkatan seorang auditor baru.

Sihombing (2011) melakukan penelitian mengenai pengaruh *audit tenure* terhadap pergantian auditor. Dalam penelitiannya tersebut diungkapkan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) yang lebih kecil mengalami *audit tenure* yang pendek dibanding Kantor Akuntan Publik (KAP) yang lebih besar. Hal tersebut berarti bahwa perusahaan yang diaudit oleh KAP yang lebih besar akan cenderung mempertahankan KAP tersebut sebagai auditornya, dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh KAP yang lebih kecil. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Sihombing (2011) tersebut mendukung penelitian yang dilakukan oleh Nasser *et al.* (2006), tetapi tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Nabila (2011). Dalam penelitiannya, Nabila memperoleh hasil bahwa panjang atau pendeknya masa jabatan Auditor tidak berpengaruh terhadap pergantian auditor. Berdasarkan pendapat-pendapat di atas dan penelitian-penelitian mengenai pergantian KAP yang telah dilakukan sebelumnya, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H2 : *Audit Tenure* berpengaruh terhadap pergantian KAP

#### **2.4.3 Pengaruh Opini Audit Terhadap Pergantian KAP**

Opini audit adalah pernyataan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan auditan, dalam semua hal yang material, yang didasarkan atas kesesuaian penyusunan laporan tersebut dengan prinsip akuntansi berterima umum. Perusahaan umumnya lebih menyukai jika mendapat opini wajar tanpa pengecualian. Opini wajar tanpa pengecualian memiliki arti bahwa perusahaan

telah menyajikan laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan tidak terdapat ketidakpastian yang luar biasa sehingga tidak menyesatkan pemakai laporan keuangan dalam membuat keputusan akuntansi. Alasan mengapa perusahaan lebih menyukai mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian diungkapkan oleh Shen dan Wang (2006) yaitu bahwa opini-opini audit yang kurang baik (opini lain diluar opini wajar tanpa pengecualian) akan mempengaruhi harga saham dan kapasitas pembiayaan.

Jika perusahaan tidak mendapat opini wajar tanpa pengecualian dari auditornya, ada kemungkinan perusahaan akan melakukan pergantian auditor dengan harapan auditor yang baru akan memberikan opini sesuai yang diharapkan perusahaan. Hal tersebut selaras dengan pernyataan Carcello dan Neal (2003) yaitu bahwa manajemen akan memberhentikan auditornya atas opini yang tidak diharapkan perusahaan atas laporan keuangannya dan berharap untuk mendapatkan auditor yang lebih lunak / *more pliable*. Penelitian yang dilakukan oleh Chow dan Rice (1982) dalam Wijayanti (2010) juga memberikan bukti empiris bahwa perusahaan akan cenderung berpindah auditor ketika mendapatkan *qualified opinion*. Pendapat bahwa opini audit berpengaruh terhadap pergantian KAP seperti yang diungkapkan oleh Carcello dan Neal (2003) selaras dengan hasil yang diperoleh dari penelitian Tanudirerung (2006). Akan tetapi tidak selaras dengan hasil penelitian yang diperoleh oleh Damayanti dan Sudarma (2008), Wijayanti (2010), Tida (2011) dan Adityawati (2011). Berdasarkan pernyataan-pernyataan diatas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H3 : Opini audit berpengaruh terhadap pergantian KAP**

#### 2.4.4 Pengaruh Persentase Perubahan ROA Terhadap Pergantian KAP

Persentase perubahan ROA (*Return on Assets*) merupakan rasio untuk mengukur kemampuan manajemen dalam menghasilkan pendapatan dari pengelolaan aset (Kasmir, 2003). Alasan menggunakan persentase perubahan ROA dari tahun sebelumnya dengan tahun berikutnya dan bukan tingkat ROA pada tahun tertentu saja karena ROA untuk perusahaan publik dapat bervariasi secara substansial dan akan sangat tergantung pada industri dimana perusahaan publik tersebut bergerak. Selain itu persentase perubahan ROA akan menunjukkan peningkatan atau penurunan kinerja manajemen dari tahun ke tahun sehingga dapat dilihat prospek bisnis perusahaan ke depan, apakah akan semakin membaik ataukah semakin menurun yang nantinya akan menghadapi perusahaan pada pilihan untuk mempertahankan atau mengganti auditornya. Hal tersebut selaras dengan pendapat Mardiyah (2002) dan Damayanti dan Sudarma (2008). Mardiyah berpendapat bahwa persentase perubahan ROA (*Return on Asset*) merupakan salah satu proksi dari reputasi klien/*client reputation*. Sedangkan Damayanti dan Sudarma (2008) menyatakan bahwa perubahan ROA juga dapat digunakan sebagai indikator kondisi keuangan perusahaan untuk melihat prospek bisnis dari perusahaan tersebut.

Sumadi (2011) melakukan penelitian mengenai alasan perusahaan melakukan pergantian auditor. Salah satu variabel independen yang digunakan adalah persentase perubahan ROA. Dari penelitian tersebut Sumadi (2011) mendapatkan hasil bahwa persentase perubahan ROA berpengaruh positif terhadap pergantian auditor. Hal ini disebabkan karena semakin tinggi persentase

perubahan ROA perusahaan maka semakin tinggi tingkat profitabilitasnya, sehingga perusahaan akan menjadi lebih mampu untuk mengganti auditornya dengan auditor yang lebih memiliki nama. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Sumadi (2011) tidak selaras dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Trisnawati dan Wijaya (2009), Damayanti dan Sudarma (2008) serta Tida (2011). Dalam penelitian yang telah dilakukan baik Trisnawati dan Wijaya (2009), Damayanti dan Sudarma (2008) serta Tida (2011) menemukan bahwa persentase perubahan ROA tidak berpengaruh terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik. Berdasarkan pernyataan-pernyataan diatas maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H4 : Persentase perubahan ROA berpengaruh terhadap pergantian KAP

#### **2.4.5 Pengaruh *Leverage* Terhadap Pergantian KAP**

*Leverage* menggambarkan struktur modal perusahaan, jika proporsi hutang yang digunakan oleh perusahaan semakin besar, maka risiko yang harus ditanggung oleh investor juga semakin besar (Suparlan dan Andayani, 2010). Selain itu penggunaan hutang yang semakin besar juga akan meningkatkan beban perusahaan terhadap pihak luar (kreditur) dan memungkinkan risiko keuangan perusahaan akan semakin tinggi pula. Perusahaan dengan risiko keuangan yang tinggi akan cenderung untuk memilih menggunakan jasa dari KAP yang lebih besar dengan harapan bahwa KAP tersebut memiliki keahlian yang lebih untuk memberikan analisis terhadap situasi yang ada, serta dapat meningkatkan kredibilitas pada laporan audit jika dibandingkan dengan KAP yang lebih kecil (Trisnawati dan Wijaya, 2009).

Posisi keuangan auditee memiliki implikasi penting pada keputusan mempertahankan KAP. Kondisi perusahaan klien dengan *leverage* yang tinggi cenderung meningkatkan evaluasi subjektivitas dan kehati-hatian auditor. Sehingga dalam kondisi yang seperti itu perusahaan akan cenderung mengganti auditornya, karena takut akan mendapatkan opini yang tidak mereka sukai yang nantinya dapat memberikan penilaian yang negatif dari para investor. Perpindahan KAP juga bisa disebabkan karena perusahaan sudah tidak lagi memiliki kemampuan untuk membayar biaya audit yang dibebankan oleh KAP yang diakibatkan penurunan kemampuan keuangan perusahaan (Tida, 2011).

Suparlan dan Andayani (2010) melakukan analisis empiris pergantian Kantor Akuntan Publik setelah ada kewajiban rotasi audit. Penelitian Suparlan dan Andayani (2010) tersebut menggunakan variabel *leverage* sebagai salah satu variabel independennya. Hasil yang didapat adalah bahwa *leverage* perusahaan tidak berpengaruh terhadap pergantian KAP. Hasil penelitian tersebut mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Trisnawati dan Wijaya (2009). Akan tetapi bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh Rachmania dan Melissa (2004). Penelitian yang dilakukan oleh Rachmania dan Melissa (2004) memberikan hasil bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap pergantian KAP. Artinya bahwa semakin tinggi *leverage* perusahaan, maka semakin tinggi pergantian KAP yang dilakukan oleh perusahaan. Berdasarkan pernyataan-pernyataan di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H5 : *Leverage* berpengaruh terhadap pergantian KAP**