



Hak cipta dan penggunaan kembali:

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk mengubah, memperbaiki, dan membuat ciptaan turunan bukan untuk kepentingan komersial, selama anda mencantumkan nama penulis dan melisensikan ciptaan turunan dengan syarat yang serupa dengan ciptaan asli.

Copyright and reuse:

This license lets you remix, tweak, and build upon work non-commercially, as long as you credit the origin creator and license it on your new creations under the identical terms.

BAB II

TELAAH LITERATUR

2.1 Teori Agensi

Teori agensi merupakan dasar yang digunakan dalam memahami *auditor switching*. Teori keagenan adalah teori yang dibentuk untuk menjelaskan dan memprediksi tindakan dari *agents* (seperti manajer) dan *principals* (seperti pemegang saham dan kreditor). Teori ini mengasumsikan bahwa *agent* dan *principal* adalah pihak yang menginginkan *return* yang maksimal yang kepentingannya belum tentu selaras (Godfrey, 2010). Karena tujuan dari *principal* dan *agent* mungkin tidak selaras, akan muncul konflik kepentingan antara keduanya. Jika kedua pihak ingin memaksimalkan kepentingan mereka masing-masing, *agent* mungkin tidak selalu bertindak demi kepentingan *principal* (Messier *et al.* 2016). Sebagai contoh, ketika *agent* merupakan *manager* perusahaan, *manager* memiliki kewenangan untuk memaksimalkan keuntungannya pada perusahaan seperti penggunaan mobil perusahaan, penggunaan *expense account* atau pembayaran bonus yang semuanya ditanggung oleh *principal* yaitu pemegang saham. Kemungkinan lainnya adalah, *manager (agent)* dapat menghindari tekanan pribadi yang berasal dari *overwork*, dan menjadi kurang bersungguh-sungguh serta berusaha keras untuk memaksimalkan nilai perusahaan (Godfrey, 2010).

Selain itu, penting untuk memahami bahwa hubungan antara *owner* dan *manager* seringkali menyebabkan asimetri informasi antara kedua pihak tersebut. Asimetri informasi berarti bahwa *manager* secara umum memiliki lebih banyak

informasi atas posisi keuangan dan hasil operasi yang sebenarnya atas entitas. Adanya distribusi informasi yang tidak sama antara *principal* dan *agent* dapat menyebabkan timbulnya dua permasalahan, yaitu: (Godfrey *et al.* 2010 dalam Manto dan Manda, 2018)

1. *Moral hazard*

Permasalahan yang muncul apabila agen tidak melakukan hal-hal yang telah disepakati bersama dengan kontrak kerja.

2. *Adverse Selection*

Suatu keadaan dimana *principal* tidak dapat mengetahui apakah keputusan yang diambil oleh agen benar-benar didasarkan atas informasi yang telah diperolehnya, atau terjadi karena adanya sebuah kelalaian dalam tugas yang dilakukan oleh agen.

Dalam keadaan ini, *auditing* dan akuntansi memiliki peran penting dalam hubungan antara *principal* dan *agent*. Kebutuhan perusahaan untuk diaudit dapat dipahami sebagai kebutuhan atas akuntabilitas ketika pemilik bisnis mempekerjakan pihak lain untuk mengelola bisnisnya. Peran auditor adalah untuk menentukan apakah laporan yang dibuat oleh manajer telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku (Messier *et al.* 2016). Dengan demikian, verifikasi auditor akan meningkatkan kredibilitas dari laporan tersebut dan akan mengurangi *information risk* atau risiko bahwa informasi yang diberikan oleh manajemen (*agent*) salah atau menyesatkan (Messier *et al.* 2016).

Adapun berkurangnya *information risk* akan menguntungkan *owner* dan *manager* (Messier *et al.* 2016). Oleh karena itu, perusahaan memiliki kriteria tersendiri dalam menentukan auditor yang akan melakukan audit atas laporan keuangannya. Apabila perusahaan memandang auditor sudah tidak cocok dan sesuai dengan kebutuhan dan keinginan perusahaan, maka perusahaan akan mengganti auditor tersebut dengan auditor baru yang dianggap cocok dan sesuai dengan kebutuhan perusahaan (Maryani *et al.* 2016).

2.2 Laporan Keuangan

Laporan keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Tujuan laporan keuangan adalah memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar pengguna laporan keuangan dalam pembuatan keputusan ekonomik. Laporan keuangan juga menunjukkan hasil pertanggungjawaban manajemen atas penggunaan sumber daya yang dipercayakan kepada mereka. Dalam rangka mencapai tujuan tersebut, laporan keuangan menyajikan informasi mengenai entitas yang meliputi aset, liabilitas, ekuitas, penghasilan dan beban, termasuk keuntungan dan kerugian, kontribusi dari dan distribusi kepada pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik serta arus kas (IAI, 2018).

Informasi tersebut, beserta informasi lain yang terdapat dalam catatan atas laporan keuangan, membantu pengguna laporan keuangan dalam memprediksi arus kas masa depan entitas dan, khususnya, dalam hal waktu dan kepastian

diperolehnya arus kas masa depan. Komponen-komponen dalam laporan keuangan terdiri dari: (Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), 2018)

- (a) Laporan posisi keuangan pada akhir periode;
- (b) Laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain selama periode;
- (c) Laporan perubahan ekuitas selama periode;
- (d) Laporan arus kas selama periode;
- (e) Catatan atas laporan keuangan;
- (ea) Informasi komparatif mengenai periode terdekat sebelumnya;
- (f) Laporan posisi keuangan pada awal periode terdekat sebelumnya ketika entitas menerapkan suatu kebijakan akuntansi secara retrospektif atau membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan, atau ketika entitas mereklasifikasi pos-pos dalam laporan keuangannya.

Karakteristik kualitatif informasi keuangan yang berguna diterapkan untuk informasi keuangan yang tersedia dalam laporan keuangan dan juga informasi keuangan yang tersedia dengan cara lainnya. Berikut ini merupakan karakteristik kualitatif fundamental atas laporan keuangan: (IAI, 2018)

1. Relevansi

Agar informasi keuangan menjadi berguna, informasi tersebut harus relevan dan merepresentasikan secara tepat apa yang akan direpresentasikan. Informasi keuangan mampu membuat perbedaan dalam keputusan jika memiliki nilai prediktif, nilai konfirmatori, atau keduanya. Informasi keuangan memiliki nilai prediktif jika informasi tersebut dapat digunakan sebagai *input* yang digunakan oleh pengguna untuk memprediksi hasil (*outcome*) masa depan. Lalu, informasi

keuangan memiliki nilai konfirmatori jika menyediakan umpan balik (mengkonfirmasi atau mengubah) tentang evaluasi sebelumnya.

2. Materialitas

Informasi dapat dikatakan material jika penghilangan atau salah saji informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan yang dibuat pengguna yang berdasarkan atas informasi keuangan tentang entitas pelapor tertentu. Dengan kata lain, materialitas adalah aspek relevansi yang spesifik untuk suatu entitas tertentu berdasarkan sifat atau besarnya, atau keduanya, dari pos-pos dimana informasi tersebut berhubungan dalam konteks laporan keuangan masing-masing entitas.

3. Representasi tepat

Laporan keuangan merepresentasikan fenomena ekonomik dalam kata dan angka. Agar dapat menjadi informasi yang berguna, selain merepresentasikan fenomena yang relevan, informasi keuangan juga harus merepresentasikan secara tepat fenomena yang akan direpresentasikan. Agar dapat menunjukkan representasi tepat dengan sempurna, tiga karakteristik harus dimiliki yaitu lengkap, netral, dan bebas dari kesalahan.

Untuk meningkatkan kegunaan informasi yang relevan dan direpresentasikan secara tepat, laporan keuangan memiliki karakteristik kualitatif peningkat, yaitu: (IAI, 2018)

1. Keterbandingan

Keputusan pengguna meliputi pemilihan beberapa alternatif, sebagai contoh menjual atau memiliki investasi, atau berinvestasi pada suatu entitas pelapor

atau lainnya. Oleh karena itu, informasi mengenai entitas pelapor lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan informasi serupa tentang entitas lain dan dengan informasi serupa tentang entitas yang sama untuk periode dan tanggal lainnya.

2. Keterverifikasian

Keterverifikasian membantu meyakinkan pengguna bahwa informasi merepresentasikan fenomena ekonomik secara tepat sebagaimana mestinya. Keterverifikasian berarti bahwa berbagai pengamat independen dengan pengetahuan berbeda-beda dapat mencapai konsensus, meskipun tidak selalu mencapai kesepakatan, bahwa penggambaran tertentu merupakan representasi tepat.

3. Ketepatanwaktuan

Ketepatanwaktuan berarti tersedianya informasi bagi pembuat keputusan pada waktu yang tepat sehingga dapat mempengaruhi keputusan mereka. Secara umum, semakin lawas suatu informasi maka semakin kurang berguna informasi tersebut. Akan tetapi, beberapa informasi dapat terus tepat waktu bahkan dalam jangka panjang setelah akhir dari periode pelaporan, misalnya, beberapa pengguna mungkin perlu mengidentifikasi dan menilai tren.

4. Keterpahaman

Pengklasifikasian, pegkarakteristikan, dan penyajian informasi secara jelas dan ringkas dapat membuat informasi tersebut terpaham. Laporan keuangan disiapkan untuk pengguna yang memiliki pengetahuan memadai tentang aktivitas bisnis dan ekonomik serta pengguna yang meninjau dan menganalisis

informasi dengan tekun. Terkadang, bahkan pengguna yang telah terinformasikan dengan baik dan tekun juga perlu mencari bantuan dari seorang penasihat untuk memahami informasi tentang fenomena ekonomik yang kompleks.

Laporan keuangan perusahaan memuat data akuntansi yang berisikan informasi finansial yang spesifik yang digunakan oleh pengguna laporan keuangan untuk mengambil keputusan. Pengguna laporan keuangan dapat dikelompokkan menjadi dua kelompok yaitu: (Weygandt *et al.* 2019)

1. Pengguna Internal

Pengguna internal dari informasi akuntansi adalah manajer yang melakukan kegiatan perencanaan, pengelolaan dan pelaksanaan bisnis. Manajer meliputi manajer pemasaran, supervisor produksi, direktur keuangan dan karyawan.

2. Pengguna eksternal

Pengguna eksternal merupakan individual dan organisasi yang berada di luar perusahaan yang membutuhkan informasi finansial perusahaan. Pengguna laporan keuangan yang tergolong dalam pengguna eksternal adalah:

- a) Investor (pemilik) yang menggunakan informasi laporan keuangan untuk membuat keputusan dalam menjual, mempertahankan, atau menjual kepemilikan sahamnya atas suatu perusahaan.
- b) Kreditur (pemasok dan bank) yang menggunakan informasi laporan keuangan untuk mengevaluasi risiko dalam meminjamkan uang kepada perusahaan.

- c) Otoritas pajak yang menggunakan informasi laporan keuangan untuk mengevaluasi apakah perusahaan telah mengikuti peraturan perpajakan yang berlaku.
- d) Badan pengawas yang menggunakan informasi laporan keuangan untuk mengetahui apakah perusahaan beroperasi sesuai dengan aturan yang telah ditentukan.
- e) Konsumen yang menggunakan laporan keuangan untuk mengetahui tentang keberlangsungan usaha dan lini produk yang dihasilkan oleh perusahaan.
- f) Serikat pekerja yang menggunakan laporan keuangan untuk mengetahui apakah perusahaan memiliki kemampuan untuk membayar gaji karyawan.

2.3 Audit

Arens *et al.* (2017) menjelaskan pengertian audit sebagai berikut:

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria.”

Pengertian menurut Arens *et al.* (2017) berarti audit merupakan akumulasi dan evaluasi dari bukti atas informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan standar akuntansi yang berlaku. Selain itu, menurut Messier *et al.* (2016), audit adalah proses sistematis untuk secara objektif memperoleh dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang tindakan ekonomi dan peristiwa untuk memastikan tingkat korespondensi antara asersi tersebut dan kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada penggunanya.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) (2019) dalam Standar Audit (SA) 200, tujuan suatu audit adalah untuk meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan yang dituju.

Hal ini dicapai melalui pernyataan suatu opini oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan suatu kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Menurut Agoes (2018), tahap-tahap audit dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Kantor Akuntan Publik (KAP) dihubungi oleh calon pelanggan (klien) yang membutuhkan jasa audit.
- b. KAP membuat janji untuk bertemu dengan calon klien untuk membicarakan alasan perusahaan diaudit, apakah sebelumnya perusahaan pernah diaudit oleh KAP lain, jenis usaha dan gambaran umum perusahaan, apakah data akuntansi diproses secara manual atau dengan komputer dan apakah sistem menyimpan bukti-bukti pembukuan cukup rapih. Lalu, KAP mengajukan surat penawaran (*audit proposal*). Jika perusahaan menyetujui, *audit proposal* tersebut akan menjadi *engagement letter* (surat penugasan/perjanjian kerja).
- c. KAP melakukan *audit fieldwork* (pemeriksaan lapangan) di kantor klien. Setelah *audit field work* selesai, KAP memberikan draf *audit report* kepada klien, sebagai bahan untuk diskusi. Setelah *draft report* disetujui klien, KAP akan menyerahkan *final audit report*, namun sebelumnya KAP harus meminta surat pernyataan langganan (*client representation letter*) dari klien yang tanggalnya sama dengan *audit report* dan tanggal selesainya *audit field work*.

- d. Selain *audit report*, KAP juga diharapkan memberikan *management letter* yang isinya memberitahukan kepada manajemen mengenai kelemahan pengendalian internal perusahaan dan saran-saran perbaikannya.

Seperti yang telah dijelaskan, jika perusahaan menyetujui, *audit proposal* akan menjadi *engagement letter* (surat penugasan/perjanjian kerja). Hal ini berarti klien dan KAP telah setuju untuk menjalin perikatan. Menurut IAPI (2019) dalam Kerangka untuk Perikatan Asurans, perikatan asurans berarti suatu perikatan yang didalamnya seorang praktisi menyatakan suatu kesimpulan yang dirancang untuk meningkatkan derajat kepercayaan pengguna yang dituju (selain pihak yang bertanggung jawab) terhadap hasil pengevaluasian atau pengukuran atas hal pokok dibandingkan dengan kriteria.

Terdapat dua tipe perikatan asurans yang dapat dilakukan oleh praktisi, yaitu perikatan yang memberikan keyakinan yang memadai dan perikatan yang memberikan keyakinan terbatas (Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), 2019). Menurut IAPI (2019), praktisi menerima perikatan asurans hanya jika pengetahuan awal praktisi atas kondisi perikatan menunjukkan bahwa:

1. Ketentuan etika profesi yang relevan, seperti independensi dan kompetensi profesional akan terpenuhi; dan
2. Perikatan tersebut memiliki karakteristik sebagai berikut:
 - a. Hal pokok adalah semestinya.
 - b. Kriteria yang digunakan adalah tepat dan tersedia bagi pengguna laporan yang dituju.

- c. Praktisi memiliki akses untuk mendapatkan bukti yang cukup dan tepat untuk mendukung kesimpulan praktisi.
- d. Kesimpulan praktisi, dalam perikatan yang memberikan keyakinan memadai atau perikatan yang memberikan keyakinan terbatas, harus dimasukkan dalam laporan tertulis.
- e. Praktisi yakin bahwa ada suatu tujuan rasional untuk perikatan tersebut. Jika terdapat pembatasan signifikan terhadap ruang lingkup pekerjaan praktisi, kemungkinan perikatan tersebut tidak memiliki tujuan rasional. Demikian juga, jika praktisi yakin bahwa pihak yang melakukan perikatan dengan praktisi, bermaksud mengaitkan nama praktisi dengan hal pokok dengan cara yang tidak patut.

Aktivitas audit dilakukan oleh seorang Akuntan Publik. Menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, Akuntan Publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011. Selain itu, menurut IAPI (2019) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik, CPA merupakan seorang anggota pada Institut Akuntan Publik Indonesia yang memiliki sertifikat dan mendapatkan sebutan sebagai *Certified Public Accountant of Indonesia (CPA)*. Dalam mendapatkan izin menjadi Akuntan Publik, seseorang diharuskan untuk memenuhi beberapa persyaratan. Menurut Undang-undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, untuk mendapatkan izin menjadi Akuntan Publik, seseorang harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- a) Memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi akuntan publik yang sah;

- b) Berpengalaman praktik memberikan jasa;
- c) Berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
- d) Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak;
- e) Tidak pernah dikenai sanksi administratif berupa pencabutan izin Akuntan Publik;
- f) Tidak pernah dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam dengan pidana penjara 5 (lima) tahun atau lebih;
- g) Menjadi anggota Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri;
- h) Tidak berada dalam pengampunan.

Selain itu, menurut Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 154/PMK.01/2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik, disebutkan bahwa untuk memperoleh izin Akuntan Publik, seseorang harus mengajukan permohonan tertulis kepada Menteri u.p. Kepala PPPK dengan melengkapi formulir permohonan izin yang tercantum dalam Lampiran I Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 154/PMK.01/2017 dan melampirkan dokumen pendukung. Dokumen pendukung tersebut termasuk:

- a) Fotokopi sertifikat tanda lulus ujian profesi akuntan publik yang diterbitkan oleh perguruan tinggi yang terakreditasi oleh Asosiasi Profesi Akuntan Publik untuk menyelenggarakan ujian profesi akuntan publik;
- b) Surat keterangan pengalaman memberikan jasa asuransi dan/atau jasa lainnya yang diverifikasi oleh Asosiasi Profesi Akuntan Publik;
- c) Fotokopi Kartu Tanda Penduduk;

- d) Fotokopi Nomor Pokok Wajib Pajak;
- e) Surat pernyataan;
- f) Fotokopi bukti anggota Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang masih berlaku;
- g) Surat keterangan sehat dari dokter rumah sakit;
- h) Pas foto berwarna ukuran 4x6 (empat kali enam) dengan latar belakang putih sebanyak 4 (empat) lembar;
- i) Bukti pembayaran biaya izin Akuntan Publik.

Seperti yang sudah dijelaskan, salah satu syarat untuk menjadi seorang Akuntan Publik adalah dengan memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi akuntan publik yang sah. Menurut IAPI (2019), *Certified Public Accountant of Indonesia*, disingkat *CPA of Indonesia* atau *CPA*, adalah sebutan (*designation*) sertifikasi tertinggi profesi Akuntan Publik di Indonesia. Sertifikasi *CPA of Indonesia* adalah sertifikasi berbasis kompetensi individu, dengan demikian basis penyelenggaraan sertifikasi adalah, dan akan selalu, berbasis pada kompetensi yang dibutuhkan individu untuk berpraktik, atau menginginkan keahlian yang dibutuhkan untuk berprofesi, sebagai Akuntan Publik (IAPI, 2019).

Kompetensi meliputi pengetahuan teoritis bidang yang dibutuhkan untuk berpraktik sebagai Akuntan Publik termasuk berbagai ilmu akuntansi, *auditing*, pengendalian internal, sistem informasi, perpajakan, ekonomi makro dan mikro, manajemen keuangan dan hukum bisnis secara umum, yang memungkinkan *CPA* melakukan akumulasi dan evaluasi informasi dalam menjalankan profesi sebagai Akuntan Publik; standar profesi, etika profesi, serta keahlian dan pengalaman dalam mempraktikkan pengetahuan bidang yang diperlukan (IAPI, 2019).

Sertifikasi Akuntan Publik diselenggarakan sesuai dengan payung hukum Undang-undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik dan peraturan pelaksanaan melalui Keputusan Menteri Keuangan Nomor 443/KMK.01/2011 tentang penetapan Institut Akuntan Publik Indonesia sebagai Asosiasi Profesi Akuntan Publik, sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 5 tahun 2011, serta Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008. Sertifikasi Akuntan Publik merupakan salah satu persyaratan yang diperlukan untuk penerbitan ijin praktek individu oleh Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai Kementerian Keuangan Republik Indonesia (IAPI, 2019).

Akuntan publik juga biasa disebut dengan *Certified Public Accountant (CPA)*. Menurut Arens *et al.* (2017), *CPA* merupakan salah satu tipe dari auditor yang penggunaan dari gelarnya diatur oleh hukum negara lewat departemen lisensi dari masing-masing negara. Pada setiap negara, regulasi yang mengatur perolehan gelar *CPA* atau regulasi untuk mempertahankan gelar *CPA* dapat berbeda-beda. Dalam melaksanakan audit, *CPA* harus memenuhi prinsip dasar etika profesi berikut ini: (IAPI, 2019)

1. Integritas, yaitu bersikap tegas dan jujur dalam semua hubungan profesional dan hubungan bisnis.
2. Objektivitas, yaitu tidak membiarkan bias, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak semestinya dari pihak lain, yang dapat mempengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.
3. Kehati-hatian dan kompetensi profesional, yaitu memiliki pengetahuan dan keahlian profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa

klien atau pemberi kerja akan menerima jasa profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan politik, peraturan, dan metode pelaksanaan pekerjaan, serta bertindak sungguh-sungguh dan sesuai dengan metode pelaksanaan pekerjaan dan standar profesional yang berlaku.

4. Kerahasiaan, yaitu menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnis dengan tidak mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa adanya persetujuan dari klien atau pemberi kerja, kecuali terdapat kewajiban hukum atau hak profesional untuk mengungkapkan, serta tidak menggunakan informasi tersebut untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga.
5. Perilaku profesional, yaitu mematuhi peraturan perundang-undangan atau peraturan yang berlaku dan menghindari perilaku apapun yang mengurangi kepercayaan kepada profesi.

Selain itu, menurut IAPI (2019) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik, Akuntan Publik dan personel lainnya dalam tim audit, KAP, dan jaringan KAP diwajibkan untuk independen terhadap klien. Adapun, independensi mencakup:

1. Independensi dalam pemikiran, yaitu sikap mental yang memungkinkan pernyataan pemikiran yang tidak dipengaruhi oleh hal-hal yang dapat mengganggu pertimbangan profesional, yang memungkinkan seorang individu untuk memiliki integritas dan bertindak secara objektif, serta menerapkan skeptisisme profesional.
2. Independensi dalam penampilan, yaitu penghindaran fakta dan keadaan yang sangat signifikan sehingga pihak ketiga yang memiliki informasi yang memadai

dan rasional besar kemungkinan menyimpulkan, dengan mempertimbangkan semua fakta dan keadaan tertentu, bahwa integritas, objektivitas, atau skeptisisme profesional dari KAP, atau setiap personel tim audit telah berkurang.

Menurut Arens *et al.* (2017), CPA melakukan tiga tipe utama atas audit.

Tiga tipe utama tersebut adalah:

1. Audit Operasional

Sebuah audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas dari semua bagian dari sebuah prosedur dan metode operasi suatu perusahaan. Dalam penyelesaian sebuah audit operasional, manajemen pada umumnya mengharapkan rekomendasi untuk memperbaiki operasionalnya. Pada audit operasional, ulasan tidak terbatas hanya pada akuntansi.

2. Audit Kepatuhan

Sebuah audit kepatuhan dilakukan untuk menentukan apakah *auditee* mengikuti prosedur, peraturan atau regulasi spesifik yang dibuat oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit kepatuhan pada umumnya dilaporkan bukan kepada pengguna di luar perusahaan tetapi kepada manajemen.

3. Audit Laporan Keuangan

Audit atas laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang sedang diverifikasi) dinyatakan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Dalam menentukan apakah laporan keuangan dinyatakan dengan wajar sesuai dengan standar akuntansi, auditor mengumpulkan bukti untuk menentukan apakah laporan berisi kesalahan material atau salah saji lainnya.

Dalam melakukan audit, auditor harus mengumpulkan bukti audit yang tepat untuk mencapai tujuan dari auditnya. Untuk itu, auditor mengikuti proses audit yang merupakan metodologi yang dirumuskan dengan baik untuk menentukan apakah bukti yang dikumpulkan telah cukup dan tepat. Adapun proses audit tersebut terdiri dari 4 tahap (Arens *et al.* 2017). Berikut ini merupakan 4 tahap dalam melakukan audit atas laporan keuangan: (Arens *et al.* 2017).

1. Merencanakan dan mendesain pendekatan audit

Untuk setiap audit yang dilaksanakan, terdapat banyak cara yang dapat dilakukan oleh auditor untuk mengumpulkan bukti audit untuk mencapai tujuan audit secara keseluruhan. Adapun jenis dari bukti audit dapat berupa hasil pemeriksaan fisik, konfirmasi, inspeksi, prosedur analitis, pertanyaan yang diajukan kepada klien, perhitungan kembali, *reperformance* dan observasi. Pertimbangan utama yang dapat mempengaruhi pendekatan yang dipilih oleh auditor adalah apakah bukti yang tepat dan cukup harus dikumpulkan untuk memenuhi kewajiban profesional auditor dan biaya dalam mengumpulkan bukti audit seharusnya minimal. Kepedulian terhadap bukti audit yang cukup dan tepat serta pengendalian biaya ini mengharuskan auditor untuk melaksanakan perencanaan dalam perikatannya.

2. Melakukan *tests of controls* dan *substantive tests of transactions*

Sebelum auditor menjustifikasi penurunan risiko pengendalian karena telah mempercayai bahwa suatu pengendalian internal telah efektif, auditor perlu untuk menguji efektivitas dari pengendalian. Prosedur atas pengujian ini biasa disebut dengan *tests of controls*. Selain itu, auditor juga perlu mengevaluasi

pencatatan klien atas transaksinya dengan memverifikasi jumlah moneter dari transaksi tersebut. Proses ini disebut dengan *substantive tests of transactions*.

3. Melakukan *substantive analytical procedures* dan *tests of details balances*

Substantive analytical procedures merupakan sebuah prosedur analitis dimana auditor mengembangkan sebuah harapan atas jumlah tercatat atau rasio untuk mendapatkan bukti yang mendukung saldo suatu akun. Selain melakukan *substantive analytical procedures*, auditor juga perlu melakukan *tests of details balances*. *Test of details balances* merupakan prosedur audit yang menguji salah satu aspek keuangan untuk menentukan apakah tujuan audit yang terkait dengan saldo telah terpenuhi untuk setiap akun yang signifikan.

4. Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit

Setelah auditor menyelesaikan semua prosedur untuk setiap tujuan audit dan untuk setiap akun laporan keuangan dan pengungkapan lainnya, auditor wajib untuk menggabungkan informasi yang diperoleh untuk mencapai simpulan secara keseluruhan mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar.

2.4 Auditor Switching

Auditor switching merupakan pergantian KAP atau auditor yang dilakukan oleh perusahaan (klien) dalam pemberian penugasan audit atas laporan keuangan (Wea dan Murdiawati, 2015). Sedangkan, Aprianti dan Hartaty (2016) mendefinisikan *auditor switching* atau pergantian KAP sebagai perpindahan KAP oleh perusahaan klien. Dalam melakukan *auditor switching*, perusahaan dapat dipengaruhi oleh

peraturan pemerintah (*mandatory auditor switching*) atau secara sukarela (*voluntary auditor switching*). Awalnya, pemerintah mengatur praktik *auditor switching* dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik yang berbunyi:

“Pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a 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.”

Namun, pemerintah menghilangkan peraturan yang mengatur tentang pembatasan masa perikatan KAP dengan menerbitkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik yang berbunyi:

“Pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud dalam pasal 10 ayat (1) huruf a terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama 5 (lima) tahun buku berturut-turut.”

Berbeda dengan *mandatory auditor switching*, pergantian auditor secara sukarela (*voluntary auditor switching*) terjadi apabila klien mengganti auditornya tanpa ada peraturan yang mewajibkan klien untuk melakukan pergantian auditor (Faradila dan Yahya, 2016). Dalam melakukan *voluntary auditor switching*, kewenangan untuk menunjuk auditor eksternal dipegang oleh Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS). Dalam PER-01/MBU/2011 tentang Penerapan Tata Kelola Perusahaan yang Baik dinyatakan bahwa laporan keuangan di-*audit* oleh auditor eksternal yang ditunjuk oleh RUPS dari calon-calon yang diajukan oleh dewan komisaris atau dewan pengawas. Dewan komisaris atau dewan pengawas melalui komite audit melakukan proses penunjukan calon auditor eksternal sesuai dengan ketentuan yang ada. Adapun menurut Peraturan Otoritas Jasa Keuangan

Nomor 55 Tahun 2015 tentang Pembentukan Dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit, salah satu tugas dan tanggung jawab komite audit adalah memberikan rekomendasi kepada dewan komisaris mengenai penunjukan akuntan yang didasarkan pada independensi, ruang lingkup penugasan, dan *fee*.

Lalu, menurut IAPI (2019) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik, setiap akuntan publik atau *CPA* yang berpraktik melayani publik yang diminta untuk menggantikan akuntan publik atau *CPA* yang berpraktik melayani publik lainnya, atau akuntan publik atau *CPA* yang sedang mempertimbangkan untuk melakukan penawaran atas suatu perikatan yang saat ini dilakukan oleh Akuntan Publik atau *CPA* yang berpraktik melayani publik lainnya, harus menentukan apakah terdapat alasan-alasan untuk tidak menerima perikatan tersebut, baik alasan profesional maupun alasan lainnya, seperti keadaan yang menimbulkan ancaman-ancaman kepatuhan terhadap prinsip dasar etika profesi yang tidak dapat dihilangkan atau dikurangi sampai pada suatu tingkat yang dapat diterima dengan menerapkan berbagai pengamanan. Berbagai pengamanan tersebut termasuk: (IAPI, 2019)

- a) Ketika memenuhi permintaan untuk menyerahkan penawaran tender, Akuntan Publik atau *CPA* tersebut menyatakan dalam dokumen tender bahwa, sebelum menerima suatu perikatan, harus dapat berkomunikasi dengan Akuntan Publik atau *CPA* yang sedang memberikan jasa, sehingga dapat membuat keputusan apakah terdapat alasan profesional atau alasan lainnya untuk tidak menerima penunjukan tersebut;
- b) Meminta Akuntan Publik atau *CPA* yang sedang memberikan jasa untuk memberikan informasi mengenai setiap fakta atau keadaan bahwa, menurut

pendapat Akuntan Publik atau *CPA* yang sedang memberikan jasa, Akuntan Publik atau *CPA* pengganti harus menyadari fakta atau keadaan tersebut sebelum memutuskan apakah menerima suatu perikatan tersebut; atau

c) Memperoleh informasi yang diperlukan dari sumber-sumber lain.

Ketika berbagai ancaman tersebut tidak dapat dihilangkan atau dikurangi sampai pada suatu tingkat yang dapat diterima melalui penerapan berbagai pengamanan, Akuntan Publik atau *CPA* yang berpraktik melayani publik harus menolak perikatan tersebut, kecuali Akuntan Publik atau *CPA* tersebut mendapatkan informasi yang diperlukan dengan cara-cara lain untuk membuat keputusan yang memuaskan. Selain itu, setiap Akuntan Publik atau *CPA* yang berpraktik melayani publik harus mengevaluasi signifikansi setiap ancaman. Dalam melakukan evaluasi tersebut, tergantung dari sifat suatu perikatan, Akuntan Publik atau *CPA* pengganti dapat berkomunikasi langsung dengan Akuntan Publik atau *CPA* yang sedang memberikan jasa untuk memperoleh fakta dan berbagai keadaan mengenai rencana penggantian tersebut, sehingga Akuntan Publik atau *CPA* dapat memutuskan apakah tepat menerima perikatan tersebut (IAPI, 2019).

Jika Akuntan Publik atau *CPA* yang berpraktik melayani publik yang akan ditunjuk tersebut tidak dapat berkomunikasi dengan Akuntan Publik atau *CPA* yang sedang memberikan jasa tersebut, maka Akuntan Publik atau *CPA* yang akan ditunjuk tersebut harus melakukan langkah-langkah yang rasional untuk mengumpulkan informasi tentang setiap kemungkinan berbagai ancaman dengan cara lain, seperti melalui wawancara dengan pihak ketiga atau melakukan

investigasi latar belakang dari manajemen senior atau pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola klien tersebut (IAPI, 2019).

Selain itu, menurut IAPI (2019) dalam Standar Audit (SA) 510 tentang Perikatan Audit Tahun Pertama, auditor harus membaca laporan keuangan terkini, jika ada, dan laporan auditor pendahulu, jika ada, untuk informasi yang relevan dengan saldo awal, termasuk pengungkapan. Lalu, auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat tentang apakah saldo awal mengandung kesalahan penyajian material dan berdampak terhadap laporan keuangan periode berjalan dengan: (IAPI, 2019)

- a) Menentukan apakah saldo akhir periode lalu secara benar telah dipindahkan ke periode berjalan atau, jika tepat, telah disajikan kembali;
- b) Menentukan apakah saldo awal telah mencerminkan penerapan kebijakan akuntansi yang semestinya;
- c) Melakukan satu atau lebih hal berikut:
 - i. Mereviu kertas kerja auditor pendahulu untuk memperoleh bukti yang terkait dengan saldo awal, jika laporan keuangan tahun lalu telah diaudit;
 - ii. Mengevaluasi apakah prosedur audit yang dilakukan dalam periode berjalan menyediakan bukti yang relevan dengan saldo awal; atau
 - iii. Melakukan prosedur audit spesifik untuk memperoleh bukti audit yang terkait dengan saldo awal.

Menurut IAPI (2019), jika auditor memperoleh bukti audit bahwa saldo mengandung kesalahan penyajian yang dapat secara material berdampak terhadap laporan keuangan periode berjalan, auditor harus melakukan prosedur audit

tambahan yang diperlukan dalam kondisi tersebut untuk menentukan dampaknya terhadap laporan keuangan periode berjalan. Jika auditor menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian tersebut ada dalam laporan keuangan periode berjalan, auditor harus mengkomunikasikan kesalahan penyajian tersebut kepada tingkat manajemen yang semestinya dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola (IAPI, 2019).

Selain itu, menurut IAPI (2019) dalam SA 510 tentang Perikatan Audit Tahun Pertama, jika laporan keuangan periode lalu diaudit oleh auditor pendahulu, auditor mungkin dapat memperoleh bukti audit yang memadai dan tepat terkait dengan saldo awal dengan mereviu kertas kerja auditor pendahulu. Apakah reviu tersebut memberikan bukti audit yang cukup dan tepat dipengaruhi oleh kompetensi dan independensi profesional auditor pendahulu (IAPI, 2019).

Selain itu, menurut IAPI (2019) dalam Standar Pengendalian Mutu 1, setiap KAP harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang mengatur hal-hal sebagai berikut:

- a) Menetapkan kriteria untuk menentukan perlu tidaknya dilakukan tindakan pencegahan untuk mengurangi ancaman kedekatan ke tingkat yang dapat diterima ketika anggota tim perikatan yang senior yang sama telah ditugaskan untuk waktu yang cukup lama dalam perikatan asuransi; dan
- b) Mengharuskan rotasi rekan perikatan, dan jika relevan, individu dalam KAP yang bertanggung jawab dalam penelaahan pengendalian mutu perikatan, serta pihak lain yang juga diwajibkan untuk mematuhi ketentuan rotasi, setelah melaksanakan perikatan selama suatu periode tertentu sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam kode etik.

Lalu, menurut IAPI (2019) dalam Standar Pengendalian Mutu 1, pertimbangan dimiliki tidaknya kompetensi, kemampuan dan sumberdaya oleh KAP untuk melaksanakan perikatan baru dari klien baru maupun klien yang ada melibatkan penelaahan terhadap ketentuan tertentu atas perikatan tersebut, serta profil rekan dan staf pada setiap tingkat yang relevan, dan mencakup apakah:

- a) Personil KAP memiliki pengetahuan terhadap industri dan hal pokok;
- b) Personil KAP memiliki pengalaman dengan ketentuan dari peraturan ataupun pelaporan yang berlaku atau kemampuan untuk memperoleh keahlian dan pengetahuan yang diperlukan secara efektif;
- c) KAP memiliki personil yang memadai dengan kompetensi dan kemampuan yang diperlukan;
- d) Tersedianya tenaga ahli, apabila dibutuhkan;
- e) Tersedianya individu yang memenuhi kriteria dan ketentuan untuk melaksanakan penelaahan pengendalian mutu perikatan, apabila diperlukan; dan
- f) KAP mampu menyelesaikan perikatan sesuai dengan tenggat pelaporan.

Perusahaan yang melakukan *voluntary auditor switching* tentu memiliki suatu tujuan. Menurut Susanti (2014) dalam Maemunah (2019), pergantian auditor terjadi dalam upaya mempertahankan independensi auditor dan menjaga objektivitas serta menjaga kepercayaan publik dalam fungsi audit. Menurut Ariyanto dan Pratama (2016), independensi auditor harus dapat terus dipertahankan agar auditor selalu bersifat objektif dalam memeriksa laporan keuangan perusahaan. Rotasi auditor independen adalah salah satu cara yang bisa diambil (Ariyanto dan

Pratama, 2016). Selain itu, *auditor switching* juga perlu dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit dan independensi auditor (Manto dan Manda, 2018).

Selain untuk meningkatkan independensi, *voluntary auditor switching* juga dapat dipicu oleh beberapa faktor lainnya. Menurut Wijayanti (2010) dalam Kurnia dan Lesmana (2016), perusahaan yang berganti auditor independen secara sukarela, bisa dikarenakan auditor independen yang sebelumnya berbuat tidak selaras dan tidak searah dengan tujuan atau keinginan utama pihak manajemen atau sebab lainnya. Selain itu, menurut Nazrie *et al.* (2012) dalam Khasharmeh (2015), faktor dari sisi perusahaan meliputi perubahan kompleksitas klien, pertumbuhan klien, ukuran perusahaan, kesulitan keuangan dan tingkat persaingan di antara industri. Pergantian KAP oleh perusahaan juga dapat terjadi ketika lingkungan perusahaan berubah, ketika ingin mendapatkan auditor yang lebih efektif atau jasa yang berbeda, ketika ingin menaikkan *image* perusahaan, dan ketika ingin mengurangi biaya audit (Aprianti dan Hartaty, 2016).

Voluntary auditor switching juga dapat membawa beberapa manfaat bagi perusahaan. Manfaat terbesar yang didapatkan oleh perusahaan dari auditor baru adalah tersedianya wawasan baru dalam bisnis. Manfaat kedua yang paling banyak disebut adalah tersedianya perspektif baru tentang penilaian atas akuntansi yang ada. Manfaat selanjutnya adalah meningkatnya kualitas audit serta pengalaman atas sektor yang lebih baik (KPMG LLP, 2018). Selain memiliki manfaat, *voluntary auditor switching* juga memiliki dampak negatif bagi perusahaan. Menurut Praptika dan Rasmini (2016), perusahaan yang melakukan *auditor switching* akan mengangkat auditor yang baru sehingga membutuhkan waktu yang lama untuk

auditor yang baru dalam mengenali karakteristik usaha klien dan sistem akuntansi perusahaan klien.

2.5 Debt to Asset Ratio

Posisi utang dari sebuah perusahaan mencerminkan jumlah uang pihak lain yang digunakan untuk mendapatkan *profit*. Semakin banyak utang yang dimiliki oleh perusahaan, maka semakin besar risiko bahwa perusahaan akan mengalami kesulitan dalam memenuhi kewajibannya. Karena hak kreditur harus dipenuhi sebelum *earnings* dapat dibagikan kepada pemegang saham, maka pemegang saham dan calon pemegang saham akan sangat memperhatikan kemampuan perusahaan untuk membayar utang-utangnya (Gitman dan Zutter, 2015). Selain itu, secara umum, semakin tinggi utang yang digunakan perusahaan untuk mendapatkan asetnya, maka semakin tinggi *financial leverage* perusahaan tersebut (Gitman dan Zutter, 2015).

Leverage ratio atau *solvency ratio* merupakan rasio yang melihat struktur modal perusahaan. *Leverage ratio* menunjukkan jumlah utang yang digunakan untuk mendukung sumber daya dan operasional dari perusahaan. Jumlah utang dalam struktur keuangan perusahaan dan kemampuan perusahaan untuk melunasi utangnya merupakan perhatian utama dari calon investor (Smart *et al.* 2017). Selain itu, *Chief Financial Officers (CFO)* harus memperhatikan rasio *leverage* untuk memastikan bahwa kreditur puas sehingga kreditur tetap mau bekerjasama dengan perusahaan (Brealey *et al.* 2017).

Salah satu rasio *leverage* adalah *debt to asset ratio*. Menurut Gitman dan Zutter (2015), *debt to asset ratio* mengukur proporsi dari total aset yang dibiayai oleh kreditur perusahaan. Menurut Kasmir (2016), *debt to asset ratio* merupakan rasio utang yang digunakan untuk mengukur perbandingan antara total utang dengan total aktiva. Semakin tinggi nilai *debt to asset ratio* suatu perusahaan, maka semakin tinggi jumlah uang pihak lain yang digunakan perusahaan untuk menghasilkan *profit*. Lalu, semakin tinggi *debt to asset ratio* maka semakin tinggi *indebtedness* dan *leverage* yang dimiliki perusahaan tersebut (Gitman dan Zutter, 2015).

Menurut Hidayat (2018), semakin tinggi *debt to asset ratio* menunjukkan bahwa semakin banyak pendanaan perusahaan yang menggunakan utang. Hal ini akan mempersulit perusahaan untuk mendapatkan tambahan pinjaman karena kreditur mengkhawatirkan kemampuan perusahaan dalam membayar utang-utangnya (Hidayat, 2018). Menurut Gitman dan Zutter (2015), *debt to asset ratio* yang meningkat juga akan menurunkan kemampuan perusahaan dalam memenuhi pembayaran bunga yang sudah dijadwalkan. Selain itu, menurut Manto dan Manda (2018), semakin tinggi proporsi *debt to asset ratio*, maka akan semakin besar risiko keuangan bagi kreditur maupun pemegang saham.

Tingginya *debt to asset ratio* juga akan menimbulkan keraguan atas kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan usahanya karena sebagian besar dana yang diperoleh oleh perusahaan akan digunakan untuk membayar utang-utang dan dana untuk operasional akan semakin berkurang (Wibisono dan Purwanto, 2015). Sebaliknya, semakin rendah *debt to asset ratio*

maka semakin rendah pendanaan perusahaan yang didapatkan dengan menggunakan utang (Husna dan Satria, 2019). Menurut Agustina (2016), *debt to asset ratio* yang rendah akan menarik investor untuk berinvestasi pada perusahaan karena perusahaan memiliki risiko yang lebih rendah.

Menurut Sherly dan Fitria (2019), berdasarkan teori keagenan, manajer lebih menyukai pendanaan internal dibandingkan pendanaan eksternal yang berupa utang. Hal ini disebabkan penggunaan utang akan meningkatkan risiko bagi manajer tersebut karena manajer harus memikirkan pembayaran pokok serta beban bunga dari utang tersebut (Sherly dan Fitria, 2019). *Debt to asset ratio* dapat dirumuskan sebagai berikut: (Gitman dan Zutter, 2015)

$$\text{Debt to Asset Ratio} = \frac{\text{Total Liabilities}}{\text{Total Assets}}$$

Keterangan:

Total Liabilities: Jumlah liabilitas pada laporan keuangan perusahaan.

Total Assets: Jumlah aset pada laporan keuangan perusahaan.

Salah satu komponen dari *debt to asset ratio* adalah liabilitas. Liabilitas merupakan kewajiban kini entitas yang timbul dari peristiwa masa lalu yang penyelesaiannya diharapkan mengakibatkan arus keluar dari sumber daya entitas yang mengandung manfaat ekonomik. Karakteristik esensial liabilitas adalah bahwa entitas memiliki kewajiban kini. Kewajiban adalah suatu tugas atau tanggung jawab untuk bertindak atau melakukan sesuatu dengan cara tertentu (IAI, 2018).

Weygandt *et al.* (2019) mengklasifikasikan liabilitas menjadi 2 jenis yaitu *current liabilities* (liabilitas lancar) dan *non-current liabilities* (liabilitas tidak

lancar). *Current liabilities* merupakan kewajiban yang jatuh tempo dalam waktu satu tahun atau dalam satu siklus operasi perusahaan. Beberapa contoh dari *current liabilities* adalah *notes payable*, *sales tax payable*, *unearned revenue* dan *current maturities of long-term debt*. Sedangkan *non-current liabilities* merupakan kewajiban yang jatuh tempo lebih dari satu tahun. Contoh dari *non-current liabilities* adalah *bonds*. Liabilitas diakui dalam laporan posisi keuangan jika terdapat kemungkinan besar bahwa pengeluaran sumber daya yang mengandung manfaat ekonomik akan dilakukan untuk menyelesaikan kewajiban kini dan jumlah yang harus diselesaikan dapat diukur dengan andal (IAI, 2018).

Komponen lain dalam *debt to asset ratio* adalah aset. Aset adalah sumber daya yang dikuasai oleh entitas sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan darimana manfaat ekonomik masa depan diharapkan akan mengalir ke entitas. Manfaat ekonomik masa depan aset adalah potensi dari aset tersebut untuk memberikan kontribusi, baik langsung maupun tidak langsung, pada arus kas dan setara kas kepada entitas (IAI, 2018). Potensi tersebut dapat berbentuk sesuatu yang produktif dan merupakan bagian dari aktivitas operasional entitas. Mungkin pula berbentuk sesuatu yang dapat dikonversikan menjadi kas atau setara kas atau berbentuk kemampuan untuk mengurangi pengeluaran kas, seperti penurunan biaya produksi akibat penggunaan proses produksi alternatif (IAI, 2018).

Aset diakui dalam laporan posisi keuangan jika kemungkinan besar bahwa manfaat ekonomik masa depan akan mengalir ke entitas dan aset tersebut mempunyai biaya atau nilai yang dapat diukur dengan andal (IAI, 2018). Aset dapat diklasifikasikan menjadi 2 (dua) bagian yaitu *non current assets* dan *current assets*

(Kieso *et al.* 2017). *Non-current assets* adalah aset yang diharapkan dapat digunakan lebih dari satu tahun (Weygandt *et al.* 2019). *Non-current assets* dapat terbagi menjadi *investments* (investasi), *property, plant and equipment* (aset tetap), *intangible assets* (aset tak berwujud) dan *other assets* (aset lain-lain) (Kieso *et al.* 2017).

Menurut Weygandt *et al.* (2019), *current assets* adalah kas atau aset lainnya yang diharapkan bisa dikonversikan menjadi kas, dijual atau digunakan dalam satu tahun atau satu siklus operasi perusahaan. *Current assets* dibagi menjadi *inventories* (persediaan), *prepaid expenses* (biaya dibayar dimuka), *receivables* (piutang), *short-term investments* (investasi jangka pendek) dan *cash and cash equivalents* (kas dan setara kas) (Kieso *et al.* 2017). Aset diakui dalam laporan posisi keuangan jika kemungkinan besar bahwa manfaat ekonomik masa depan akan mengalir ke entitas dan aset tersebut mempunyai biaya atau nilai yang dapat diukur dengan andal (IAI, 2018). Total aset disajikan dalam *statement of financial positions* atau laporan posisi keuangan yang merupakan penjumlahan dari *non-current assets* dan *current assets*.

2.6 Pengaruh *Debt to Asset Ratio* terhadap *Voluntary Auditor Switching*

Menurut Aryaningsih dan Budiarta (2014) dalam Putra dan Wilopo (2017), ketika perusahaan memiliki proporsi utang yang lebih tinggi daripada total asetnya, auditor akan membutuhkan waktu lebih lama untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan karena kompleksitas atas prosedur audit untuk akun utang dan

penemuan bukti audit yang lebih kompleks pada pihak kreditor perusahaan. Selain itu, perusahaan klien yang memiliki *debt to asset ratio* yang tinggi akan cenderung mencari auditor yang memiliki independensi yang tinggi untuk meningkatkan kepercayaan para pemegang saham dan kreditor serta mengurangi risiko litigasi (Francis dan Wilson, 1988 dalam Pradhana dan Suputra, 2015).

Hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Manto dan Manda (2018) menunjukkan bahwa *debt to asset ratio* berpengaruh terhadap *voluntary auditor switching* dengan arah yang negatif. Hasil ini kontradiktif dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Faradila dan Yahya (2016) yang menunjukkan bahwa *debt to asset ratio* tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap *voluntary auditor switching*. Berdasarkan teori yang sudah dijelaskan, maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

Ha₁: *Debt to asset ratio* berpengaruh positif terhadap *voluntary auditor switching*.

2.7 Ukuran KAP

Ukuran KAP merupakan ukuran yang digunakan untuk menentukan besar kecilnya suatu Kantor Akuntan Publik (KAP) (Aprianti dan Hartaty, 2016). Definisi lain dinyatakan oleh Arsih dan Anisykurlillah (2015) yang menjelaskan ukuran KAP sebagai cerminan besar kecilnya Kantor Akuntan Publik (KAP). Ukuran KAP juga menentukan kredibilitas dari auditornya (Manto dan Manda, 2018). Menurut IAPI (2019) dalam Standar Pengendalian Mutu 1, KAP adalah badan usaha yang memiliki izin dari badan pengatur untuk menyediakan jasa asuransi dan jasa selain

asuransi seperti yang tercantum dalam standar profesi, yang dapat berbentuk perseorangan atau persekutuan. Selain itu, menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011, Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011. Adapun, menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011, izin usaha bagi sebuah Kantor Akuntan Publik untuk beroperasi diberikan oleh Menteri dengan syarat sebagai berikut:

- a) Mempunyai kantor atau tempat untuk menjalankan usaha yang berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
- b) Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak Badan untuk KAP yang berbentuk usaha persekutuan perdata dan firma atau Nomor Pokok Wajib Pajak Pribadi untuk KAP yang berbentuk usaha perseorangan;
- c) Mempunyai paling sedikit 2 (dua) orang tenaga kerja profesional pemeriksa di bidang akuntansi;
- d) Memiliki rancangan sistem pengendalian mutu;
- e) Membuat surat pernyataan dengan bermeterai cukup bagi bentuk usaha perseorangan, dengan mencantumkan paling sedikit alamat Akuntan Publik, nama dan domisili kantor dan maksud dan tujuan pendirian kantor;
- f) Memiliki akta pendirian yang dibuat oleh dan dihadapan notaris bagi bentuk usaha, yang paling sedikit mencantumkan nama Rekan, alamat Rekan, bentuk usaha, nama dan domisili usaha, maksud dan tujuan pendirian kantor, hak dan

kewajiban sebagai rekan dan penyelesaian sengketa dalam hal terjadi perselisihan di antara rekan.

Selain itu, menurut Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 154/PMK.01/2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan Akuntan Publik, untuk memperoleh izin usaha KAP, pemimpin KAP harus mengajukan permohonan tertulis kepada Menteri u.p. Kepala PPPK dengan melengkapi formulir permohonan izin dan melampirkan dokumen pendukung. Dokumen pendukung termasuk:

- a) Bukti kepemilikan atau sewa kantor yang berdomisili sama dengan pemimpin KAP, dilengkapi dengan foto dan/atau denah ruangan yang menunjukkan kantor terpisah dari kegiatan lain;
- b) Nomor Pokok Wajib Pajak Badan untuk KAP yang berbentuk usaha persekutuan perdata dan firma atau Nomor Pokok Wajib Pajak Orang Pribadi untuk KAP yang berbentuk usaha perseorangan;
- c) Daftar tenaga kerja profesional pemeriksa di bidang akuntansi yang dilengkapi dengan fotokopi surat pengangkatan sebagai pegawai tetap dan fotokopi ijazah yang telah dilegalisasi, paling sedikit 2 (dua) orang, terdiri atas:
 - i. Satu orang berpendidikan paling rendah sarjana di bidang akuntansi; dan
 - ii. Satu orang berpendidikan paling rendah diploma III di bidang akuntansi;
- d) Fotokopi rancangan sistem pengendalian mutu KAP;
- e) Surat pernyataan bermeterai cukup bagi KAP berbentuk perseorangan, paling sedikit mencantumkan alamat Akuntan Publik, nama dan domisili kantor dan maksud dan tujuan pendirian kantor;

- f) Fotokopi akta pendirian yang dibuat oleh dan di hadapan notaris bagi KAP yang berbentuk usaha selain bentuk usaha perseorangan, paling sedikit mencantumkan nama Rekan, alamat Rekan, bentuk usaha, nama dan domisili usaha, maksud dan tujuan pendirian kantor, yaitu memberikan jasa asuransi dan jasa non asuransi, hak dan kewajiban sebagai Rekan, dan penyelesaian sengketa dalam hal terjadi perselisihan di antara Rekan; dan
- g) Bukti pembayaran biaya izin usaha KAP.

KAP dapat berbentuk usaha perseorangan, persekutuan perdata, firma, atau bentuk usaha lain yang sesuai dengan karakteristik profesi akuntan publik, yang diatur dalam Undang-Undang. KAP yang berbentuk usaha perseorangan hanya dapat didirikan dan dikelola oleh 1 (satu) orang akuntan publik berkewarganegaraan Indonesia. KAP yang berbentuk usaha hanya dapat didirikan dan dikelola jika paling sedikit $\frac{2}{3}$ (dua per tiga) dari seluruh rekan merupakan akuntan publik (Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011).

Selain itu, Kantor Akuntan Publik yang berbentuk usaha hanya dapat dipimpin oleh akuntan publik yang berkewarganegaraan Indonesia yang merupakan rekan pada Kantor Akuntan Publik yang bersangkutan dan berdomisili sesuai dengan domisili Kantor Akuntan Publik. Dalam hal terdapat rekan yang berkewarganegaraan asing pada Kantor Akuntan Publik, jumlah rekan yang berkewarganegaraan asing pada Kantor Akuntan Publik paling banyak $\frac{1}{5}$ (satu per lima) dari seluruh rekan pada Kantor Akuntan Publik (Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011). Arens *et al.* (2017) membagi Kantor Akuntan Publik (KAP) menjadi 4 kelompok yaitu:

1. *Big Four International Firms*

Empat KAP terbesar di Amerika Serikat disebut dengan “*big four*” *international CPA firms*. Keempat KAP tersebut memiliki kantor di seluruh Amerika Serikat dan di seluruh dunia. Menurut Aprianti & Hartaty (2016), KAP di Indonesia yang tergolong sebagai KAP *big four* adalah KAP Tanudiredja Wibisana & Rekan (berafiliasi dengan *PWC*), KAP Osman Bing Satrio (berafiliasi dengan *Deloitte*), KAP Purwantono, Suherman & Surja (berafiliasi dengan *E&Y*) dan KAP Sidharta & Widjaja (berafiliasi dengan *KPMG*).

2. *National Firms*

KAP dikategorikan sebagai *national firms* karena memiliki beberapa kantor di sebagian besar kota-kota besar. KAP yang tergolong dalam *national firms* merupakan KAP besar tetapi lebih kecil daripada KAP *big four*. *National firms* memberikan jasa yang sama dengan *big four* dan bersaing langsung dengan *big four*. Setiap KAP yang tergolong dalam *national firm* berafiliasi dengan KAP di negara lain sehingga memiliki kapabilitas internasional.

3. *Regional and Large Local Firms*

Beberapa KAP yang tergolong dalam *regional and large local firms* hanya memiliki satu kantor dan melayani klien dalam jarak yang masih dekat dengan KAP tersebut. Beberapa KAP yang tergolong dalam *regional and large local firm* lainnya memiliki beberapa kantor di sebuah negara atau daerah dan melayani *client* dengan jarak yang lebih jauh. KAP yang tergolong dalam *regional and large local firm* bersaing untuk mendapatkan klien dengan KAP

lain termasuk KAP yang tergolong dalam *national firms* dan *big four*.

4. *Small Local Firms*

Kebanyakan KAP dalam kategori *small local firms* memiliki kurang dari 25 tenaga profesional dalam sebuah kantor firma tunggal. Mereka memberikan jasa audit dan jasa terkait terutama untuk bisnis-bisnis kecil dan entitas *non profit* walaupun beberapa KAP tersebut memiliki klien dengan *public ownership*.

Auditor besar memiliki perhatian lebih terhadap pelatihan stafnya dan melakukan evaluasi secara berkala, serta cenderung menggunakan standarisasi dalam teknik maupun prosedur audit yang dilakukan (misalnya prosedur komputerisasi) dibandingkan dengan auditor kecil (Choiet *et al.* 2010 dalam Ma'rifatumbillah *et al.* 2016). KAP besar atau KAP *big four* biasanya juga dianggap lebih mampu mempertahankan tingkatan independensi yang cukup daripada KAP yang lebih kecil atau KAP *non big four* karena KAP *big four* umumnya menyediakan cakupan jasa-jasa ke sejumlah besar klien (Nasser *et al.* 2006 dalam Wijaya dan Rasmini, 2015). Selain itu, menurut Apranti dan Hartaty (2016), KAP besar atau KAP *big four* umumnya dianggap sebagai penyedia kualitas audit yang tinggi dan memiliki reputasi yang tinggi dalam lingkungan bisnis.

Menurut Martina (2010) dalam Wea dan Murdiawati (2015), KAP dengan kualitas yang lebih baik dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan sehingga dapat meningkatkan reputasi perusahaan di mata para pemakai laporan keuangan. Selain itu, KAP besar (KAP *big four*) memiliki jumlah tenaga profesional dan staf

yang lebih banyak daripada KAP kecil (*KAP non big four*) (Messier *et al.* 2014 dalam Qoyyimah *et al.* 2015). Oleh karena itu, menurut Qoyyimah *et al.* (2015), dalam melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan entitas yang memiliki ruang lingkup yang luas, KAP besar (*KAP big four*) dapat memberikan audit menyeluruh. Hal ini akan membuat laporan keuangan yang diaudit oleh KAP besar (*KAP big four*) memiliki hasil yang lebih baik serta meningkatkan integritas laporan keuangan dari entitas yang diaudit (Qoyyimah *et al.* 2015).

Auditor yang digolongkan sebagai *KAP Big Four* memiliki kompetensi di atas standar. Hal ini disebabkan auditor yang digolongkan sebagai *KAP big four* memiliki pengakuan internasional dan memiliki pengalaman yang lebih banyak. Lalu, *KAP big four* dianggap lebih mampu menghasilkan laporan audit yang berkualitas tinggi sehingga menimbulkan kepercayaan publik kepada perusahaan daripada *KAP non big four* (Kholipah dan Suryandari, 2019). Lalu, menurut Nugroho dan Darsono (2015), *KAP big four* memiliki keahlian yang lebih baik yang didapatkan dari pendidikan, pelatihan dan pengalaman yang dimiliki auditornya yang menjadikannya orang yang ahli dalam bidang akuntansi dan *auditing* serta memiliki kemampuan untuk menilai secara objektif sesuai dengan prinsip akuntansi dalam melakukan audit.

Sebaliknya, KAP yang berukuran kecil atau *KAP non big four* memiliki sumber daya yang lebih kecil yang kemudian dipersepsikan memiliki kualitas yang lebih rendah (Manto dan Manda, 2018). Selain itu, kantor akuntan publik dengan ukuran yang lebih kecil atau *KAP non big four* akan lebih memihak terhadap kepentingan ekonomi kliennya dibanding dengan risiko kegagalan atas audit yang

dilakukannya (Sulthon dan Cahyonowati, 2015). Hal ini dikarenakan KAP dengan ukuran yang lebih kecil lebih cenderung memiliki ketergantungan dengan suatu klien (Sulthon dan Cahyonowati, 2015).

2.8 Pengaruh Ukuran KAP terhadap *Voluntary Auditor Switching*

Ukuran KAP dapat dikatakan besar jika KAP tersebut berafiliasi dengan *big four*, mempunyai cabang dan memiliki klien yang merupakan perusahaan-perusahaan besar serta mempunyai tenaga profesional di atas 25 orang. Sedangkan ukuran KAP dikatakan kecil jika tidak berafiliasi dengan KAP *big four* dan mempunyai kurang dari 25 orang profesional (Elder *et al.* 2011 dalam Maryani *et al.* 2016). Sesuai dengan teori agensi, manajemen dituntut oleh prinsipal untuk mengembangkan usahanya dengan cepat. Investor akan tertarik berinvestasi dengan melihat kinerja manajemen. Salah satunya dengan melihat laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor yang tergabung dalam KAP *big four* lebih dipercaya oleh publik (Kholipah dan Suryandari, 2019). Oleh karena itu, perusahaan akan mencari KAP yang berskala besar atau KAP yang berafiliasi dengan *big four* karena investor dan pengguna laporan keuangan lainnya menganggap dan lebih percaya pada hasil audit yang dikeluarkan oleh KAP besar (Maryani *et al.* 2016). Oleh karena itu, perusahaan cenderung beralih dari KAP kecil (*non big four*) ke KAP besar (*big four*) (Khasaras dan Santosa, 2013 dalam Arsih dan Anisykurlillah, 2015).

Selain itu, perusahaan akan mencari KAP yang kredibilitasnya tinggi untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan di mata pemakai laporan keuangan.

Ketika sebuah perusahaan telah memakai jasa *big four* maka sebisa mungkin perusahaan akan mempertahankan untuk tetap menggunakan jasa KAP yang termasuk *big four*. Oleh karena itu, semakin besar ukuran KAP yang digunakan di tahun sebelumnya maka semakin kecil kemungkinan perusahaan melakukan *auditor switching* (Wijayanti, 2010 dalam Lesmana dan Kurnia, 2016)

Penelitian atas pengaruh ukuran KAP terhadap *voluntary auditor switching* menunjukkan hasil yang kontradiktif. Penelitian yang dilakukan oleh Maryani *et al.* (2016) menunjukkan bahwa ukuran KAP berpengaruh terhadap *voluntary auditor switching*. Hasil ini berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Kencana *et al.* (2018) yang menunjukkan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap *voluntary auditor switching*. Berdasarkan teori yang sudah dijelaskan, maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

Ha₂: Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap *voluntary auditor switching*.

2.9 Pergantian Manajemen

Perseroan terbuka merupakan perseroan publik atau perseroan yang melakukan penawaran umum saham, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pasar modal. Organ perseroan adalah rapat umum pemegang saham, direksi, dan dewan komisaris (Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas). Organ perseroan yang pertama adalah Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS). Menurut Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, RUPS adalah organ perseroan yang mempunyai wewenang yang tidak diberikan kepada direksi atau dewan komisaris dalam batas

yang ditentukan dalam undang-undang dan atau anggaran dasar. Selain RUPS, organ perusahaan lainnya adalah dewan komisaris. Dewan komisaris adalah organ perseroan yang bertugas melakukan pengawasan secara umum dan atau khusus sesuai dengan anggaran dasar serta memberi nasihat kepada direksi (Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas).

Organ perseroan yang selanjutnya adalah direksi. Menurut Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, direksi adalah organ perseroan yang berwenang dan bertanggung jawab penuh atas pengurusan perseroan untuk kepentingan perseroan, sesuai dengan maksud dan tujuan perseroan serta mewakili perseroan, baik di dalam maupun di luar pengadilan sesuai dengan ketentuan anggaran dasar. Anggota Direksi diangkat oleh RUPS. Dalam hal terjadi pengangkatan, penggantian, dan pemberhentian anggota direksi, direksi wajib memberitahukan perubahan anggota direksi kepada menteri untuk dicatat dalam daftar perseroan dalam jangka waktu paling lambat 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal keputusan RUPS tersebut (Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas).

Anggota Direksi dapat diberhentikan sewaktu-waktu berdasarkan keputusan RUPS dengan menyebutkan alasannya. Keputusan untuk memberhentikan anggota direksi diambil setelah yang bersangkutan diberi kesempatan untuk membela diri dalam RUPS. Dalam hal keputusan untuk memberhentikan anggota direksi, anggota direksi yang bersangkutan diberi tahu terlebih dahulu tentang rencana pemberhentian dan diberikan kesempatan untuk

membela diri sebelum diambil keputusan pemberhentian (Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas).

Pergantian manajemen merupakan adanya pergantian direktur utama atau *CEO (Chief Executive Officer)* yang dilakukan oleh perusahaan dalam keputusan rapat umum pemegang saham (Kencana *et al.* 2018). Selain itu, menurut Sulistiarini dan Sudarno (2012) dalam Priyatna dan Pramono (2015), pergantian manajemen merupakan pergantian direksi perusahaan yang terutama disebabkan oleh keputusan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) maupun direksi berhenti karena kemauan sendiri. Dalam melakukan pergantian manajemen atau pergantian direktur utama, penggantian atau pemberhentian direktur utama seringkali disebabkan karena penyimpangan etis daripada kinerja keuangan. Adapun pemecatan karena penyimpangan etis ini merupakan akibat dari skandal atau perilaku tidak pantas yang dilakukan oleh direktur utama atau karyawannya seperti penipuan, penyuaipan atau *insider trading* (PricewaterhouseCoopers, 2017).

Menurut Pradhana dan Suputra (2015), pergantian manajemen dilakukan dengan melihat kondisi perusahaan dimana struktur manajemen yang ada ternyata tidak mampu mengelola perusahaan dengan baik. Menurut Saud (2017), pergantian manajemen yang dilakukan perusahaan disebabkan karena kinerja manajemen yang buruk dalam meningkatkan mutu dan kualitas perusahaan. Menurut Trisnantari (2008) dalam Putri dan Ramantha (2019), pergantian direktur utama suatu perusahaan akan diikuti dengan redefinisi misi, visi serta strategi bisnis perusahaan sehingga menimbulkan restrukturisasi organisasi yang sesuai dengan formulasi misi, visi dan strategi yang baru tersebut. Pergantian direktur utama tersebut

seharusnya mampu memicu peningkatan kinerja perusahaan (Trisnantari, 2008 dalam Putri dan Ramantha, 2019)

Sebaliknya, perusahaan yang tidak mengganti direktur utamanya memiliki dampak positif dan negatif. Direktur utama yang telah menjabat begitu lama memiliki pemahaman yang lebih dalam pada sumber daya perusahaan yang berhubungan dengan lingkungannya. Hal ini akan membantu perusahaan untuk mencapai efisiensi operasional yang lebih baik sehingga dapat bertumbuh lebih cepat (Nguyen *et al.* 2017). Di sisi lain, direktur utama yang telah menjabat dalam waktu yang lama akan merasa puas diri dan cenderung mempertahankan pola pikir lama yang menyebabkan mereka kurang terbuka terhadap perubahan dan kurang siap dalam melakukan inovasi sehingga membatasi pertumbuhan perusahaan (Miller, 1991 dalam Nguyen *et al.* 2017).

2.10 Pengaruh Pergantian Manajemen terhadap *Voluntary Auditor Switching*

Pergantian manajemen merupakan adanya pergantian direktur utama atau *CEO* (*Chief Executive Officer*) yang dilakukan oleh perusahaan dalam keputusan rapat umum pemegang saham (Kencana *et al.* 2018). Menurut Augustyvena dan Wilopo (2017), faktor kepentingan (*interest*) adalah salah satu pemicu bagi sebuah perusahaan untuk melakukan pergantian auditor. Dengan kata lain, jika perusahaan mengganti jajaran direksi, baik itu direktur maupun komisaris, maka akan terjadi perubahan pada kebijakan dalam perusahaan (Augustyvena dan Wilopo, 2017). Kebijakan baru tersebut dimaksudkan oleh manajemen baru untuk meningkatkan

kualitas serta standar mutu perusahaan di masa kepemimpinannya (Manto dan Manda, 2018).

Karena itu, manajemen baru perusahaan mungkin akan lebih memilih auditor yang lebih berkualitas dan berkompeten untuk melakukan penugasan audit atas laporan keuangan perusahaan (Wea dan Murdiawati, 2015). Selain itu, setiap manajemen memiliki gaya kepemimpinan dan tujuan masing-masing. Jadi, jika terjadi pergantian manajemen akan secara langsung atau tidak langsung mendorong *auditor switching*. Hal ini disebabkan manajemen perusahaan yang baru cenderung akan mencari Kantor Akuntan Publik (KAP) yang sesuai dengan kebijakan manajemen, dengan demikian, pergantian manajemen dapat berpengaruh terhadap *auditor switching* (Andra, 2012 dalam Manto dan Manda, 2018).

Penelitian tentang pergantian manajemen yang dilakukan oleh Manto dan Manda (2018) menunjukkan bahwa pergantian manajemen berpengaruh terhadap *voluntary auditor switching* dengan arah yang positif. Selain itu, Wea dan Murdiawati (2015) juga menunjukkan bahwa pergantian manajemen berpengaruh signifikan terhadap *voluntary auditor switching*. Hal ini berlawanan dengan penelitian yang dilakukan oleh Stephanie dan Prabowo (2017) yang menunjukkan bahwa pergantian manajemen tidak berpengaruh terhadap *voluntary auditor switching*. Berdasarkan teori yang sudah dijelaskan, maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

Ha₃: Pergantian manajemen berpengaruh positif terhadap *voluntary auditor switching*.

2.11 Pertumbuhan Perusahaan

Pertumbuhan perusahaan merupakan ukuran seberapa baik perusahaan mempertahankan kondisi finansialnya, baik dalam industrinya maupun dalam kegiatan ekonomi secara keseluruhan (Weston dan Coopeland, 1992 dalam Faradila dan Yahya, 2016). Pertumbuhan perusahaan merupakan hal yang penting bagi perusahaan. Tingkat pertumbuhan perusahaan menjadi salah satu hal yang perlu dipertimbangkan bagi investor untuk membuat keputusan terhadap investasinya (Maryani *et al.* 2016). Pertumbuhan perusahaan menunjukkan bahwa bisnis yang dikelola perusahaan tidak mengalami *stagnancy* (Wijaya, 2011 dalam Maryani *et al.* 2016). Ketika perusahaan mengalami pertumbuhan otomatis kegiatan operasional perusahaan akan semakin kompleks (Pratiwi dan Kustina, 2018).

Pengukuran pertumbuhan perusahaan pada penelitian ini diukur menggunakan proksi pertumbuhan penjualan. Pertumbuhan penjualan adalah peningkatan jumlah penjualan suatu perusahaan dari tahun ke tahun (Eviani, 2015). Menurut Sartono dan Sriharto (1999) dalam Ambarsari dan Hermanto (2017) pertumbuhan penjualan merupakan kemampuan perusahaan dalam mengembangkan usahanya yang tercermin dari perkembangan penjualannya dalam waktu satu tahun. Tingkat pertumbuhan perusahaan digambarkan dari tingkat penjualan karena penjualan merupakan aktivitas utama perusahaan. (Weston dan Coopeland, 1992 dalam Andini, 2019).

Menurut Eviani (2015), perusahaan dengan tingkat pertumbuhan penjualan tinggi berarti volume penjualannya meningkat. Menurut Wahyuni dan Ardini (2017), tingkat pertumbuhan penjualan yang semakin cepat mengidentifikasi

bahwa perusahaan sedang mengadakan ekspansi. Selain itu, Subramanyam (2017) menyatakan bahwa pertumbuhan penjualan merupakan akibat dari satu atau beberapa faktor seperti perubahan harga, perubahan volume, akuisisi atau divestasi dan perubahan nilai tukar. Perusahaan yang memiliki tingkat pertumbuhan penjualan yang besar akan membutuhkan penambahan aset untuk mendukung pertumbuhan penjualannya (Ismaida dan Saputra, 2016). Tingkat penjualan dapat dirumuskan sebagai berikut: (Faradila dan Yahya, 2016)

$$dS = \frac{S_t - S_{t-1}}{S_{t-1}}$$

Keterangan:

dS : Tingkat penjualan perusahaan klien

S_t : Penjualan bersih pada tahun pergantian auditor

S_{t-1} : Penjualan bersih pada tahun sebelum pergantian auditor

Pendapatan adalah penghasilan yang timbul dari aktivitas perusahaan yang biasa dan dikenal dengan sebutan yang berbeda seperti penjualan, penghasilan jasa (*fees*), bunga, dividen, royalti dan sewa. Pendapatan adalah arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama suatu periode bila arus masuk itu mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal (IAI, 2018). Pendapatan (*revenues*) adalah kenaikan bruto dari ekuitas yang berasal dari kegiatan bisnis yang dilakukan untuk mendapatkan penghasilan (*income*) (Weygandt *et al.* 2019).

Umumnya, pendapatan dihasilkan dari menjual barang, memberikan jasa, menyewakan properti atau meminjamkan uang (Weygandt *et al.* 2019). Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2018), pendapatan dapat timbul dari penjualan barang,

penjualan jasa dan penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak-pihak lain yang menghasilkan bunga, royalti dan dividen. Barang meliputi barang yang diproduksi perusahaan untuk dijual dan barang yang dibeli untuk dijual kembali, seperti barang dagang yang dibeli pengecer atau tanah dan properti lain yang dibeli untuk dijual kembali. Pendapatan dari penjualan barang diakui jika seluruh kondisi berikut dipenuhi (IAI, 2018):

1. Entitas telah memindahkan risiko dan manfaat kepemilikan barang secara signifikan kepada pembeli.
2. Entitas tidak lagi melanjutkan pengelolaan yang biasanya terkait dengan kepemilikan atas barang ataupun melakukan pengendalian efektif atas barang yang dijual.
3. Jumlah pendapatan tersebut dapat diukur dengan andal.
4. Kemungkinan besar manfaat ekonomi yang terkait dengan transaksi tersebut akan mengalir kepada entitas tersebut.
5. Biaya yang terjadi atau akan terjadi sehubungan transaksi penjualan tersebut dapat diukur dengan andal.

Penjualan jasa biasanya menyangkut pelaksanaan tugas yang secara kontraktual telah disepakati untuk dilaksanakan selama suatu periode waktu yang disepakati oleh perusahaan. Jasa tersebut dapat diserahkan selama satu periode atau selama lebih dari satu periode. Bila hasil suatu transaksi yang meliputi penjualan jasa dapat diestimasi dengan andal, pendapatan sehubungan dengan transaksi tersebut harus diakui dengan acuan pada tingkat penyelesaian dari transaksi pada

tanggal neraca. Hasil suatu transaksi dapat diestimasi dengan andal bila seluruh kondisi berikut ini dipenuhi: (IAI, 2018)

1. Jumlah pendapatan dapat diukur dengan andal.
2. Besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh perusahaan.
3. Tingkat penyelesaian dari suatu transaksi pada tanggal neraca dapat diukur dengan andal.
4. Biaya yang terjadi untuk transaksi tersebut dan biaya untuk menyelesaikan transaksi tersebut dapat diukur dengan andal.

Selain dihasilkan dari penjualan barang dan jasa, penjualan juga dapat dihasilkan dari penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak lain. Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2018), penggunaan aktiva perusahaan oleh pihak lain menimbulkan pendapatan dalam bentuk:

1. Bunga, yaitu pembebanan untuk penggunaan kas atau setara kas atau jumlah terutang kepada perusahaan.
2. Royalti, yaitu pembebanan untuk penggunaan aktiva jangka panjang perusahaan, misalnya, paten, merek dagang, hak cipta, dan perangkat lunak komputer.
3. Dividen, yaitu distribusi laba kepada pemegang investasi ekuitas sesuai dengan proporsi mereka dari jenis modal tertentu.

Pendapatan diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau dapat diterima. Nilai wajar adalah harga yang akan diakui untuk menjual suatu aset atau harga yang akan dibayar untuk mengalihkan suatu liabilitas dalam transaksi teratur

antara pelaku pasar pada tanggal pengukuran (IAI, 2018). Pendapatan dilaporkan pada *income statement*. Weygandt *et al.* (2019) menyatakan bahwa *income statement* menyajikan pendapatan dan beban yang menghasilkan *net income* atau *net loss* untuk suatu periode.

2.12 Pengaruh Pertumbuhan Perusahaan terhadap *Voluntary Auditor Switching*

Nabila (2011) dalam Maryani *et al.* (2016) menyatakan bahwa tingkat pertumbuhan perusahaan adalah seberapa baik perusahaan dapat mempertahankan posisi ekonominya baik dalam industrinya maupun dalam kegiatan ekonomi secara keseluruhan. Pertumbuhan perusahaan diasumsikan berpengaruh terhadap *auditor switching* (Khasanah dan Nahumury, 2013 dalam Putra dan Trisnawati, 2016). Hal ini disebabkan ketika perusahaan mengalami pertumbuhan, otomatis kegiatan operasional perusahaan akan semakin kompleks (Pratiwi dan Kustina, 2018). Selain itu, menurut Andini (2019), perusahaan yang mengalami pertumbuhan membutuhkan audit dengan kualitas dan independensi yang lebih tinggi karena terdapat perluasan kegiatan dalam perusahaan. Pergantian kantor akuntan publik akan dilakukan karena perusahaan menganggap bahwa kantor akuntan publik yang sedang mengaudit tidak mampu memenuhi adanya peningkatan kegiatan perusahaan yang semakin kompleks (Andini, 2019).

Selain itu, menurut Khasanah dan Nahumury (2013) dalam Putra dan Trisnawati (2016), pertumbuhan perusahaan juga meningkatkan pemisahan antara manajemen dan pemilik, sehingga permintaan independensi auditor akan

meningkat untuk mengurangi biaya agen. Nasser *et al.* (2006) dalam Andini (2019) juga mengungkapkan bahwa ketika bisnis sedang bertumbuh, dibutuhkan audit dengan kualitas dan independensi yang tinggi untuk mengurangi biaya agensi. Lalu, menurut Pratiwi dan Kustina (2018), perusahaan yang pendapatannya meningkat cenderung memiliki keinginan untuk menggunakan jasa akuntan publik atau Kantor Akuntan Publik (KAP) yang kredibilitasnya lebih tinggi sehingga dapat meningkatkan reputasi atau citra perusahaan di mata para *stakeholders* (Pratiwi dan Kustina, 2018).

Penelitian yang dilakukan oleh Faradila dan Yahya (2016) menunjukkan bahwa pertumbuhan perusahaan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap *voluntary auditor switching*. Penelitian lainnya yang dilakukan oleh Pratiwi dan Kustina (2018) menunjukkan bahwa pertumbuhan perusahaan berpengaruh positif terhadap *voluntary auditor switching*. Hal ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Aprianti dan Hartaty (2016) yang menunjukkan bahwa pertumbuhan perusahaan tidak berpengaruh terhadap *voluntary auditor switching*. Dari teori yang sudah dijelaskan, diajukan hipotesis sebagai berikut:

Ha₄: Pertumbuhan perusahaan berpengaruh positif terhadap *voluntary auditor switching*.

2.13 Return on Assets

Rasio profitabilitas adalah rasio yang mengukur pendapatan atau kesuksesan operasi dari sebuah perusahaan untuk periode waktu tertentu (Weygandt *et al.* 2019). Smart *et al.* (2017) menjelaskan profitabilitas sebagai ukuran relatif atas

keberhasilan perusahaan. Menurut Weygandt *et al.* (2019), *return on assets* merupakan ukuran keseluruhan atas profitabilitas. Smart *et al.* (2017) menyatakan bahwa *return on assets* mencerminkan efektivitas manajemen dalam menghasilkan laba dengan aset yang tersedia dan *return on assets* juga merupakan pengukuran atas *return* yang paling penting. Menurut Brealey *et al.* (2017), *return on assets* mengukur *after tax operating income* sebagai bagian dari total aset perusahaan.

Tinggi rendahnya *return on assets* perusahaan bergantung pada pengelolaan aset milik perusahaan oleh manajemen yang menggambarkan efisiensi dari operasional perusahaan (Anggraini *et al.* 2016). Umumnya, perusahaan akan menjaga nilai *return on assets*-nya setinggi mungkin karena semakin tinggi nilai *return on assets* maka semakin tinggi profitabilitas perusahaan tersebut (Smart *et al.* 2017). Menurut Brealey *et al.* (2017), tingginya *return on assets* mengindikasikan bahwa sebuah bisnis telah berjalan dengan baik yang disebabkan pengambilan keputusan atas investasi yang baik di masa lalu. Selain itu, sebuah perusahaan harus memiliki *ROA* yang positif untuk bertumbuh (Berk *et al.* 2015).

Sebaliknya, nilai *return on assets* yang rendah mencerminkan pengambilan keputusan investasi yang kurang baik di masa lalu (Smart *et al.* 2017). Nilai *return on assets* yang rendah dapat disebabkan oleh banyaknya aset perusahaan yang menganggur, investasi persediaan yang terlalu banyak, kelebihan uang kertas, aktiva tetap yang beroperasi dibawah batas normalnya dan lain-lain (Yudiartini dan Dharmadiaksa, 2016). *Return on asset* dapat dirumuskan sebagai berikut: (Weygandt *et al.* 2019)

$$\text{Return on Asset} = \frac{\text{Net Income}}{\text{Average assets}}$$

Keterangan:

Net income : Laba bersih tahun berjalan perusahaan

Average asset : Rata-rata total aset perusahaan periode t dan periode t-1

Laba bersih merupakan hasil bersih dari kinerja perusahaan selama suatu periode. Laba bersih dihasilkan dari pendapatan, beban, keuntungan dan kerugian atas transaksi. Laba bersih merepresentasikan penghasilan setelah semua pendapatan dan beban untuk suatu periode. Transaksi-transaksi tersebut dirangkum dalam laporan laba rugi (Kieso *et al.* 2017). Laporan laba rugi akan mencatat pendapatan terlebih dahulu yang kemudian diikuti dengan beban. Lalu, laporan laba rugi akan menunjukkan *net income* (laba bersih) atau *net loss*. Jika pendapatan melebihi beban, maka akan muncul *net income* (laba bersih). Namun, jika beban melebihi pendapatan maka akan muncul *net loss* (Weygandt *et al.* 2019).

Komponen lain dalam *return on asset* adalah aset. Aset adalah sumber daya yang dikuasai oleh entitas sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomik masa depan diharapkan akan mengalir ke entitas (IAI, 2018). Manfaat ekonomik masa depan aset adalah potensi dari aset tersebut untuk memberikan kontribusi, baik langsung maupun tidak langsung, pada arus kas dan setara kas kepada entitas. Potensi tersebut dapat berbentuk sesuatu yang produktif dan merupakan bagian dari aktivitas operasional entitas. Mungkin pula berbentuk sesuatu yang dapat dikonversikan menjadi kas atau setara kas atau berbentuk kemampuan untuk mengurangi pengeluaran kas, seperti penurunan biaya produksi akibat penggunaan proses produksi alternatif (IAI, 2018).

Aset dapat diklasifikasikan menjadi 2 bagian, yaitu *non-current assets* (aset tidak lancar) dan *current assets* (aset lancar) (Kieso *et al.* 2017). *Non-current assets* adalah aset yang diharapkan dapat digunakan lebih dari satu tahun (Weygandt *et al.* 2019). *Non-current assets* dibagi menjadi *long-term investments, property, plant and equipment, intangible assets* dan *other assets* (Kieso *et al.* 2017).

Menurut Kieso *et al.* (2017), *current assets* adalah kas atau aset lainnya yang diharapkan bisa dikonversikan menjadi kas, dijual atau digunakan dalam satu tahun atau satu siklus operasi perusahaan. *Current assets* dibagi menjadi *inventories, prepaid expenses, receivables, short-term investments* dan *cash and cash equivalents* (Kieso *et al.* 2017). Aset diakui dalam laporan posisi keuangan jika kemungkinan besar bahwa manfaat ekonomik masa depan akan mengalir ke entitas dan aset tersebut mempunyai biaya atau nilai yang dapat diukur dengan andal (IAI, 2018). Total aset disajikan dalam *statement of financial positions* atau laporan posisi keuangan yang merupakan penjumlahan dari *non-current assets* dan *current assets*.

2.14 Persentase Perubahan *Return on Assets*

Persentase Perubahan *Return on Assets (ROA)* merupakan salah satu indikator keuangan perusahaan untuk melihat prospek bisnis perusahaan tersebut. Semakin tinggi nilai persentase perubahan *ROA* yang dihasilkan berarti semakin efektif pengelolaan aset yang dimiliki perusahaan (Kencana *et al.* 2018). Semakin besar perubahan *ROA* menunjukkan semakin besar fluktuasi kemampuan manajemen dalam menghasilkan laba (Nurafifah *et al.* 2018).

Return on assets dapat berubah jika terdapat perubahan pada *profit margin* atau *asset turnover* perusahaan. Oleh karena itu, pemimpin perusahaan dapat menggunakan salah satu atau kedua rasio tersebut untuk memperbesar nilai *return on assets* (Mahardini, 2019). Apabila *ROA* yang ditunjukkan oleh perusahaan semakin tinggi, dapat dinilai bahwa perusahaan sangat efektif dalam mengelola aktiva yang dimiliki yang menunjukkan bahwa prospek bisnis perusahaan semakin baik dan begitu juga sebaliknya (Kencana *et al.* 2018). Adapun cara menghitung persentase perubahan *ROA* adalah sebagai berikut: (Kencana *et al.* 2018)

$$\Delta ROA = \frac{ROA_t - ROA_{t-1}}{ROA_t} \times 100\%$$

Keterangan:

ΔROA : Persentase Perubahan *ROA*

ROA_t : *ROA* pada periode t

ROA_{t-1} : *ROA* pada periode t-1

2.15 Pengaruh Persentase Perubahan *Return on Assets* terhadap *Voluntary Auditor Switching*

Semakin tinggi nilai persentase perubahan *return on assets* yang dihasilkan berarti semakin efektif pengelolaan aset yang dimiliki perusahaan (Wea dan Murdiawati, 2015). Perusahaan dengan nilai *ROA* yang semakin tinggi akan cenderung mengganti KAP-nya dengan KAP yang memiliki kualitas lebih baik karena perusahaan memiliki kemampuan lebih baik dalam membayar biaya audit (Sugiarti dan Pramono, 2016). Lalu, menurut Kencana *et al.* (2018), Perusahaan dengan nilai

persentase perubahan *return on assets* yang besar, perusahaan juga dianggap ingin meningkatkan kualitas dan reputasi auditnya sehingga perusahaan beralih ke KAP yang lebih baik. Selain itu, ketika perusahaan mendapatkan peningkatan pertumbuhan pada rentabilitasnya (*profitability*) atau laba yang meningkat, perusahaan memerlukan auditor yang kredibilitas dan tingkat keahlian yang tinggi sehingga mampu memenuhi tuntutan pertumbuhan perusahaan yang cepat (Hestyaningsih *et al.* 2020). Semakin tinggi persentase perubahan *ROA* maka semakin besar kemungkinan perusahaan melakukan *auditor switching* (Kencana *et al.* 2018).

Hasil penelitian atas pengaruh persentase perubahan *ROA* terhadap *voluntary auditor switching* masih kontradiktif. Penelitian yang dilakukan oleh Kencana *et al.* (2018) menunjukkan bahwa persentase perubahan *ROA* memiliki pengaruh terhadap *voluntary auditor switching*. Namun, hasil penelitian yang dilakukan oleh Wea dan Murdiawati (2015) serta Sugiarti dan Pramono (2016) menunjukkan bahwa persentase perubahan *ROA* tidak memiliki pengaruh terhadap *voluntary auditor switching*. Hartati & Manaf (2017) juga menunjukkan bahwa persentase perubahan *return on assets* tidak berpengaruh terhadap *voluntary auditor switching*. Berdasarkan teori yang sudah dijelaskan, maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

Ha₅: Persentase perubahan *return on assets* berpengaruh positif terhadap *voluntary auditor switching*

2.16 Pengaruh *Debt to Asset Ratio*, Ukuran KAP, Pergantian Manajemen, Pertumbuhan Perusahaan dan Persentase Perubahan *Return on Asset* terhadap *Voluntary Auditor Switching* Secara Simultan

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Manto dan Manda (2018) menunjukkan bahwa *debt to asset ratio*, ukuran KAP dan pergantian manajemen secara simultan memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap *auditor switching*. Penelitian lain dari Faradila dan Yahya (2016) menunjukkan bahwa opini audit, *debt to asset ratio*, dan pertumbuhan perusahaan secara simultan memiliki pengaruh terhadap *voluntary auditor switching*.

Hasil penelitian lainnya adalah penelitian yang dilakukan oleh Hartati dan Manaf (2017) yang menunjukkan bahwa pergantian manajemen, opini audit, *financial distress*, reputasi Kantor Akuntan Publik (KAP), *fee audit*, ukuran klien dan persentase perubahan *Return on Assets (ROA)* memiliki pengaruh simultan terhadap *voluntary auditor switching*. Hasil penelitian lainnya yang dilakukan oleh Putra dan Trisnawati (2016) menunjukkan bahwa opini audit, *financial distress*, pergantian manajemen, pertumbuhan perusahaan dan kepemilikan publik dapat mempengaruhi pergantian auditor secara simultan. Selain itu, penelitian yang dilakukan oleh Aprianti dan Hartaty (2016) menunjukkan bahwa ukuran KAP, ukuran perusahaan klien dan tingkat pertumbuhan perusahaan klien memiliki pengaruh simultan terhadap *auditor switching*.

2.17 Model Penelitian

Berdasarkan hipotesis yang telah disusun, maka ditentukanlah model penelitian atas penelitian ini sebagai berikut:

Gambar 2.1
Model Penelitian

