# BAB II

# KAJIAN PUSTAKA

Pada bab ini akan dibahas teori-teori terkait dengan penelitian seperti teori utama penelitian (*grand theory*), teori mengenai audit, *auditor switching*,peraturan yang menjadi dasar penelitian dan teori mengenai variabel-variabel yang digunakan. Semua pembahasan tersebut tertuang pada sub bab landasan teoritis.

Selain teori-teori yang digunakan untuk menjelaskan variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian, pada bab ini juga akan dijabarkan berbagai hasil penelitian terdahulu, kerangka pemikiran yang merupakan pola pikir hubungan dari setiap variabel yang diteliti dan hipotesis yang merupakan kesimpulan sementara yang dicapai penulis atas hasil penelitian.

## Landasan Teoritis

### Teori Agensi

*Grand theory* yang akan melandasi penelitian ini adalah teori *agency,* yang digunakan agar dapat menjelaskan konflik yang menyebabkan isu perlunya rotasi auditor*.* Jensen & Meckling (1976 : 5)menjelaskan hubungan agensi sebagai suatu kontrak di mana pihak *principal(s)* mendelegasikan sebagian kewenangan pengambilan keputusan kepada orang lain *(agent)* untuk melakukan layanan jasa atas nama mereka. Bila kedua pihak mengoptimalkan kepentingan masing-masing, maka konflik kepentingan tidak dapat terhindari. Pihak *principal* berhak untuk membatasi penyelewengan oleh agen dari kepentingan *principal* dengan memberikan insentif yang sesuai kepada agen dan menyediakan biaya pemantauan untuk membatasi perilaku menyimpang oleh agen.

Di lain sisi, menurut Scott (2015 : 358), teori agensi dijelaskan sebagai berikut:

***“Agency theory*** *is a branch of game theory that studies the design of contracts to motivate a rational agent to act on behalf of a principal when the agent’s interests would otherwise conflict with those of the principal.”*

Menurutnya, teori agensi merupakan cabang dari teori permainan, dengan manajer sebagai proksi dari pemegang saham dengan konflik kepentingan, sehingga memisahkan antara kepemilikan dan pengendalian, dimana manajemen dimotivasi dan diikat dengan kontrak legal atau prinsip “*play by the rules”*.

Kedua pegertian ini menyatakan adanya konflik kepentingan dari pemberian kewenangan oleh pemegang saham kepada manajemen, yang menuntut dividen sebesar mungkin dan hanya akan tercapai bila laba yang direfleksikan dalam laporan keuangan perusahaan semakin besar dengan memberikan wewenang bagi manajemen untuk menjalankan perusahaan. Sedangkan pihak manajemendalam perusahaan berkewajiban sebagai penghasil laba bagi pemegang saham, namun kepentingan mereka terletak dalam pemenuhan kesejahteraan melalui pendapatan seperti gaji dan bonus yang mereka peroleh sebagai imbalan jasa. Menurut Schroeder *et al.* (2014 : 138-139) hubungan ini dapat terjadi antara pemegang saham dan manajemen karena pemegang saham, sebagai pemilik, tidak memiliki keahlian atau pelatihan untuk mengelola perusahaan secara langsung,

Arens *et al* (2017 : 339) menyebutkan adanya kondisi yang dapat mendorong kecurangan yang disebut “*fraud triangle*”, yakni: (1) *incentives/pressures;* (2) *opportunities*; (3) *attitudes/rationalization*. Insentif dapat memengaruhi sikap keegoisan manusia dan tekanan dapat memaksa seseorang untuk melakukan suatu tindakan negatif. Ditambah dengan adanya kesempatan yang meningkatkan kemungkinan terjadinya kecurangan, dan faktor nilai etis atau lingkungan yang mendorong rasionalisasi terhadap tindakan buruk. Dengan adanya sifat mementingkan diri sendiri, kesempatan dan rasionalisasi akan tindakan tersebut, dapat dijelaskan mengapa manajer dan pemegang saham dapat memiliki konflik kepentingan dan menyebabkan masalah agensi.

Asumsi yang ditemukan dalam teori ini adalah isu konflik dari kedua pihak yang bertindak sesuai kepentingan masing-masing (*self interest)*. Dalam buku Gitman & Zutter (2015 : 68), masalah agensi adalah masalah yang muncul ketika manajer menempatkan tujuan pribadi di atas tujuan pemegang saham. Dengan tujuan dan motivasi masing-masing pihak yang berbeda, pertentangan antara manajemen dan pemegang saham dapat terjadi, sehingga pertentangan ini dapat menimbulkan *information asymmetry.* Informasi asimetri terjadi bila beberapa pihak dalam transaksi bisnis, dalam hal ini manajer, memiliki keunggulan informasi dibandingkan pihak lain (pemegang saham) atau melakukan tidakan diluar pengawasan suatu pihak, yang dapat dibagi menjadi 2 tipe utama informasi asimetri (Scott, 2015 : 22-23), yaitu:

1. *Adverse selection*

Tipe informasi asimetri ini terjadi dengan kondisi dimana adanya keunggulan informasi dalam transaksi bisnis atau bisnis yang berpotensi pada suatu pihak atas pihak lainnya. Sehingga dapat dikatakan pihak pertama memiliki informasi yang lebih banyak atau menyeluruh dibandingkan informasi yang dimiliki oleh pihak lain, sehingga keputusan pihak kedua dipengaruhi oleh informasi yang terbatas.

1. *Moral hazard*

Tipe informasi asimetri ini terjadi di mana satu atau lebih pihak dalam kontrak dapat mengamati tindakan mereka dalam pemenuhan kontrak tetapi pihak lain tidak bisa. Sehingga pihak pertama memiliki kesempatan untuk melakukan suatu tindakan diluar pengawasan pihak kedua, yang dapat berupa perilaku yang melanggar etika atau melanggar kontrak dalam transaksi bisnis dan mampu merugikan pihak kedua, yang berupa pemegang saham.

Masalah asimetri informasi yang disebabkan oleh konflik kepentingan antara pemegang saham dan manajer, merusak hubungan kepercayaan publik terhadap perusahaan. Sehingga, tanpa adanya pengawasan dari pihak ketiga selain pemegang saham dan manajemen, masalah agensi ini tidak akan dapat terpecahkan. Oleh sebab itu, auditor, sebagai pemeriksa laporan keuangan bekerja untuk memeriksa laporan keuangan perusahaan dan memberikan jaminan kepada pemegang saham atas kinerja dan kelangsungan perusahaan untuk kedepannya. Seperti halnya peran auditor yang dijelaskan oleh Messier Jr., *et al.* (2014 : 6), ia bertugas sebagai pemantau atas hubungan kontraktual antara *principal* dan *agent* dengan menentukan apakah laporan keuangan yang disiapkan oleh manajer sesuai dengan ketentuan kontrak. Auditor independen akan memberikan opininya secara profesional setelah memeriksa bukti-bukti yang ada untuk memastikan laporan keuangan tersebut memenuhi syarat sehingga *moral hazard* dan *adverse selection* dapat dihindari.

### Auditing

#### Pengertian

Pengertian audit dalam Messier Jr. *et al.* (2014 : 12) dikutip langsung sebagai berikut:

*“Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users”.*

Pengertian audit dalam Arens *et al.* (2017 : 28) dikutip langsung 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.”*

Sehingga dapat dikatakan bahwa audit adalah suatu proses pengumpulan bukti dan pengevaluasian dari informasi yang ada guna memastikan kepastian dari informasi tersebut, kesesuaiannya dengan syarat yang telah ditentukan apakah peristiwa bisnis benar-benar terjadi dan akurat, kemudian diserahkan serta dilaporkan kepada pengguna agar informasi yang sudah diperiksa tersebut dapat digunakan dan diandalkan sebagai bahan pengambilan keputusan. Oleh karena itu diperlukan auditor independen yang mampu mengerahkan seluruh keahlian dan profesionalitasnya untuk memberikan pendapat atas informasi dan kondisi perusahaan untuk pengguna secara wajar dan jujur.

Audit memberikan manfaat untuk kedua pihak, yakni manajemen dan pihak luar. Auditor akan memberikan evaluasi independen mengenai kondisi perusahaan secara keseluruhan dan opini atas keandalan dan relevansi laporan keuangan, sedangkan untuk pengguna eksternal, hasil opini yang dikeluarkan akan menjadi jaminan kepercayaan bagi pengguna untuk dapat memercayai informasi tersebut dan memampukan pengguna memahami kondisi perusahaan untuk digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam pembuatan keputusan.

#### Proses Audit

Dalam melakukan audit, terdapat 10 standar audit yang berlaku umum (*generally accepted auditing standards –* GAAS*)* dalam standar PCAOB, yakni (Messier Jr. *et al*, 2014 : 53-54):

1. Tiga standar umum

Pertama, auditor harus memiliki pelatihan dan kemampuan yang memadai; kedua, auditor harus menjaga sikap independensi pada sebuah perikatan; ketiga, kecermatan profesional dalam melakukan tugasnya.

1. Tiga standar pekerjaan lapangan

Standar pertama berhubungan dengan perencanaan dan pengawasan yang baik, standar kedua mengenai pekerjaan lapangan yang mengharuskan auditor mendapatkan pemahaman yang memadai atas pengendalian internal entitas, dan standar ketiga memastikan auditor untuk mengumpulkan bukti yang tepat dan cukup.

1. Empat standar laporan keuangan

Empat standar ini adalah: (1) apakah laporan keuangan yang disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku; (2) apakah prinsi-prinsip tersebut diterapkan secara konsisten; (3) apakah semua pengungkapan yang sesuai telah dibuat; dan (4) apa tingkat tanggung jawab yang diambil serta pekerjaan auditor.

Secara umum tahapan audit adalah sebagai berikut (Messier Jr. et al., 2014):

1. Penerimaan/Keberlanjutan Klien

Untuk mencegah hubungan perikatan dengan perusahaan yang kurang integritasnya, diperlukan kebijakan untuk memutuskan penerimaan klien baru atau mempertahankan klien yang ada sesuai dengan standar profesional. Masalah klien ini memiliki risiko yang dapat mengarah ke masalah hukum, sehingga perlu adanya diskusi dengan auditor terdahulu untuk menentukan risiko yang menentukan penerimaan klien.

1. Aktivitas Perikatan Awal

Terdapat 3 aktivitas awal, yakni: (1) penentuan persyaratan tim pelaksana; (2) memastikan independensi; (3) menetapkan pemahaman dengan klien terkait jasa dan termin penugasan. Auditor harus memahami informasi sebagai berikut: sifat entitas; faktor eksternal seperti regulasi dan industri; tujuan, strategi, dan risiko bisnis terkait; pengukuran kinerja entitas; dan pengendalian internal. Hal ini dibutuhkan untuk menilai risiko salah saji dan memastikan tim audit yang melaksanakannya memiliki pemahaman dan pengalaman dalam industri tersebut.

1. Perencanaan Audit

Untuk membuat perencanaan yang tepat diperlukan penilaian awal dari risiko bisnis dan menentukan tingkat materialitas. Penilaian risiko dapat dicapai dengan melakukan prosedur analitis untuk mengidentifikasi transaksi atau saldo akun tertentu yang harus diperhatikan secara khusus. Perencanaan juga dipengaruhi oleh tingkat pengendalian internal perusahaan.

1. Pertimbangan dan Audit Pengendalian Internal

Pengendalian internal diharapkan memberikan jaminan keandalan dalam laporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, dan kepatuhan atas hukum dan regulasi yang berlaku. Hal ini memiliki pengaruh signifikan untuk memahami risiko yang dapat terjadi dan membantu dalam penyusunan rencana audit dengan mengukur tingkat kemampuan pengendalian internal entitas tersebut.

1. Audit Proses Bisnis dan Akun Terkait

Akun-akun dalam proses bisnis akan diperiksa dan kemudian menelusuri akun-akun yang mempengaruhinya. Proses ini dapat menurunkan risiko salah saji, dan mengumpulkan bukti yang diperlukan untuk memastikan kewajaran laporan keuangan.

1. Penyelesaian Audit

Setelah auditor selesai mengumpulkan bukti terkait asersi laporan keuangan, bukti yang sudah memadai akan dievaluasi secara profesional untuk menghasilkan kesimpulan atas kewajaran laporan keuangan dan peristiwa-peristiwa penting terkait laporan keuangan, dan menuangkannya kedalam laporan auditor berupa opini audit.

Pemilihan metode pengumpulan bukti dan efektivitas dalam melaksanakan prosedur audit dapat mempengaruhi jangka waktu penyelesaian audit dan kualitas audit tersebut. Adanya jangka waktu yang ditentukan memberikan batasan pada kerja auditor yang diperlukan untuk memastikan perusahaan tidak terlambat dalam menyerahkan laporan keuangan teraudit pada pihak yang diharuskan. Pengumpulan bukti dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut (Arens et al., 2017):

*Physical examination –* adalah suatu kegiatan inspeksi atau perhitungan atas asset berwujud perusahaan oleh auditor. Inspeksi ini biasanya terkait dengan persediaan barang dagang (*stock opname*) dan kas (*cash opname*). Tipe pengumpulan bukti ini lebih berfokus dalam obyek fisik berupa asset, lain halnya dengan pemeriksaan dokumen contohnya bukti penjualan. Pemeriksaan fisik memastikan asset tersebut benar-benar ada dan sesuai dalam kuantitas dan deskripsinya, namun tidak dapat memastikan keakuratan atas kepemilikan asset dan nilai sebenarnya dari asset.

1. *Confirmation –* adalah penerimaan secara tertulis dari pihak ketiga yang memastikan akurasi informasi yang diminta oleh auditor. Bukti ini lebih dapat dipercaya karena berasal dari pihak luar, tetapi diperlukan biaya yang cukup besar dan mengganggu pihak luar tersebut. Biasanya konfirmasi ini dilakukan atas akun-akun yang memiliki saldo signifikan dalam laporan keuangan, seperti aset dalam bank, piutang dan hutang dagang, pinjaman, ekuitas, dan informasi lainnya yang berhubungan dengan pihak eksternal.
2. *Inspection –* adalah pemeriksaan auditor atas dokumen dan catatan klien untuk memperkuat informasi yang dimasukkan dalam laporan keuangan. Setiap transaksi dalam entitas biasanya didokumentasikan, sehingga bukti ini termasuk mudah dikumpulkan dan rendah biayanya. Dokumen diklasifikasikan menjadi 2: (1) dokumen internal yang disiapkan dan digunakan dalam entitas; (2) dokumen eksternal yang ditangani oleh orang lain diluar organisasi klien yang termasuk sebagai pihak yang terlibat dalam transaksi. Bukti ini tidak mengharuskan auditor untuk berpengalaman atau terlatih, dan bukti ini jarang dilakukan verifikasi atas keandalannya. Proses “*vouching*”, yaitu auditor menggunakan dokumentasi untuk mendukung transaksi tercatat dan jumlahnya, dan “*tracing*” yaitu menelusuri jejak audit dari laporan sampai ke jurnal untuk memastikan tujuan kelengkapan laporan keuangan.
3. *Analytical procedures –* adalah evaluasi informasi keuangan melalui analisis terhadap hubungan yang memungkinkan di antara data keuangan dan non keuangan. Proses ini diperlukan selama perencanaan dan penyelesaian audit. Prosesnya: (1) memahami industri klien; (2) menilai kemampuan perusahaan untuk melanjutkan sebagai *going concern;* (3) mengindikasikan adanya kemungkinan salah saji dalam laporan keuangan; dan (4) menyediakan bukti yang mendukung saldo akun.
4. *Inquiries of the client –* mendapatkan informasi tertulis ataupun lisan dari klien sesuai pertanyaan yang diajukan auditor. Bukti ini tidak terlalu dapat diandalkan karena tidak independen dan mungkin bias ke arah kepentingan klien. Sehingga masih diperlukan bukti lain yang menguji lebih dalam.
5. *Recalculation –* mengecek kembali contoh perhitungan yang dilakukan oleh klien, menguji akurasi perhitungan baik dengan *spreadsheet* atau program audit. Proses ini hanya mengecek perhitungan yang telah ada, bukan melakukan prosedur itu kembali.
6. *Reperformance –* adalah uji independen auditor terhadap prosedur atau pengendalian akuntansi klien yang sebenarnya dilakukan sebagai bagian dari sistem pengendalian internal dan akuntansi. Sehingga auditor akan melakukan perbandingan harga pada faktur terhadap daftar harga yang disetujui sebagai contoh, atau melakukan kembali suatu prosedur.
7. *Observation –* meliputi pemantauan sebuah proses atau prosedur yang dilakukan oleh orang lain. Observasi memberikan bukti atas efektivitas proses atau prosedur namun terbatas pada waktu diadakannya observasi. Bukti ini tidak memadai karena risiko klien dapat berubah dengan adanya perbedaan perilaku antar personel dan masih diperlukan bukti lainnya.

#### Jenis Audit

Secara umum, terdapat 3 tipe audit utama, yakni (Arens *et al*., 2017):

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Merupakan tipe audit yang melakukan evaluasi terhadap efisiensi dan efektivitas dari setiap bagian dalam metode dan prosedur operasional dalam suatu perusahaan. Biasanya auditor akan memberikan rekomendasi untuk meningkatkan operasi perusahaan setelah audit selesai dilakukan. Audit ini tidak hanya menilai dari sisi akuntansi juga, oleh karena itu ia lebih mirip dengan konsultasi manajemen.

1. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

Audit ini dilakukan untuk menentukan apakah *auditee* sudah mengikuti prosedur spesifik, peraturan-peraturan, atau kebijakan yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil laporan ini pada umumnya ditujukan pada manajemen, daripada pihak luar.

1. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Audit ini dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan benar dan dilaporkan sesuai dengan kriteria tertentu. Menentukan apakah ada kesalahan material atau salah saji dalam laporan keuangan, sesuai dengan standar yang digunakan oleh organisasi tersebut.

Selain itu, terdapat pula jenis audit lainnya selain ketiga tipe tersebut. Seperti audit komputer (*IT Audit*)yang melakukan pemeriksaan terhadap sistem informasi dalam perusahaan tersebut, audit forensik (*forensic* audit) yang memeriksa informasi keuangan untuk mengungkap kecurangan dan digunakan sebagai bukti dalam proses pengadilan, serta audit internal dan eksternal atas perusahaan. Audit internal bertujuan memeriksa pengendalian dan kinerja baik keuangan dan operasional, memeriksan keadaan perusahaan dari dalam perusahaan itu sendiri. Sedangkan audit eksternal adalah audit yang dilakukan dari pihak luar perusahaan untuk memeriksa kondisi perusahaan.

#### Tipe Auditor

Buku Arens *et al*. (2017) juga menuliskan tipe auditor secara umum, yaitu:

1. *Certified Public Accounting Firms* (Auditor Eksternal): bertanggung jawab untuk mengaudit laporan keuangan historis dari perusahaan publik. Auditor yang dapat memberikan opini kewajaran harus berlisensi CPA – *Certified Public Accountant*)
2. *Government Accountability Office Auditor* (Auditor Pemerintah): auditor yang bekerja pada pemerintah (U.S. untuk buku ini) yang bertugas untuk melakukan fungsi audit atas informasi keuangan yang dibuat oleh agen pemerintah untuk memastikan kewajarannya.
3. *Internal Revenue Agents* (Auditor Pajak): bertanggung jawab untuk mengaudit pembayaran pajak apakah sudah menaati hukum perpajakan yang berlaku. Audit ini termasuk sulit karena adanya berbagai macam pajak yang dapat saling terkait, sehingga auditor diperlukan memiliki pemahaman dan kemampuan audit yang dalam.
4. *Internal Auditor* (Auditor Internal): merupakan auditor yang dipekerjakan oleh organisasi itu sendiri untuk melakukan audit bagi manajemen. Area tanggung jawab auditor ini bisa berupa berbagai macam dan melapor langsung ke manajemen atas, namun tetap perlu mempertahankan hubungan antar karyawan, sehingga tidak dapat dikatakan independen seluruhnya.

#### Opini Audit

Opini audit merupakan hasil penilaian secara profesional oleh auditor yang diperoleh melalui pemeriksaan, evaluasi dan perbandingan antara bukti dan informasi yang diberikan oleh perusahaan, serta kesesuaiannya dengan standar akuntansi yang ada, yang tertulis dalam suatu laporan kepada perusahaan untuk dipublikasikan kepada pengguna sebagai jaminan keandalannya. Secara umum, terdapat 5 jenis opini audit (Arens *et al*., 2017 : 71-84):

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

Pendapat yang paling umum diberikan adalah pendapat wajar tanpa pengecualian ini atau “*unmodified opinion”*. Pendapat ini memiliki nilai yang terbaik di mata investor karena menunjukkan baiknya kondisi perusahaan dan keandalan laporan keuangan tersebut sebagai informasi untuk pengambilan keputusan. Opini ini dapat mendorong investor untuk menanamkan modalnya pada perusahaan klien. Oleh karena itu, perusahaan pada umumnya akan berusah meraih kepercayaan investor dengan menerima opini wajar tanpa pengecualian. Kondisi laporan standar audit tanpa pengecualian saat diterbitkan adalah harus dipenuhi sesuai syarat (Arens *et al*., 2017):

1. Seluruh laporan – neraca, laporan laba / rugi, laporan perubahan ekuitas dan laporan aliran kas – dimasukkan dalam laporan keuangan.
2. Bukti yang tepat dan memadai telah diakumulasi dan auditor melakukan penugasan sesuai dengan cara yang membuat ia dapat menyimpulkan bahwa audit sudah dilakukan sesuai dengan standar audit.
3. Laporan keuangan disajikan secara wajar dalam seluruh bagian sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia. Hal ini juga berarti pengungkapan yang memadai sudah dimasukkan dalam catatan kaki dan bagian lain dalam laporan keuangan.
4. Tidak ada keadaan yang memerlukan tambahan paragraf penjelasan atau modifikasi dalam opini auditor di laporan.

Keempat syarat ini harus dipenuhi, dan bila ada satu saja syarat yang tidak terpenuhi, maka opini ini tidak dapat dikeluarkan. Opini ini merupakan “*clean opinion”,* karena tidak memerlukan modifikasi opini auditor, meskipun begitu opini ini sering sulit diberikan dengan adanya situasi diluar kendali klien atau auditor.

##### Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelas (*Unqualified Opinion with Explanatory Paragraph*)

Opini ini dikeluarkan oleh auditor ketika laporan keuangan tersebut memenuhi kriteria dalam audit secara memuaskan dan disajikan secara wajar, tetapi adanya keperluan dari auditor untuk menarik perhatian pengguna kepada hal tertentu atau diperlukannya informasi tambahan. Lain halnya dengan opini *adverse, disclaimer,* dan *qualified* dimana tidak dapat dilakukan audit yang memuaskan atau menyeluruh, tidak percaya akan kewajaran laporan keuangan, atau karena tidak independen. Contoh penyebabnya adalah (1) terjadinya kekurangan dalam penerapan yang konsisten atas standar, (2) kecurigaan besar terhadap kelangsungan hidup perusahaan, (3) auditor setuju dengan adanya penyimpangan dari standar yang sudah ada, (4) penekanan atas hal lain, dan (5) melaporkan keterlibatan auditor lain.

##### Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Opini ini diberikan dalam kondisi laporan keuangan disajikan secara wajar sesuai kesimpulan auditor, namun terdapat kondisi pembatasan ruang lingkup audit atau adanya kegagalan untuk mengikuti standar. Berbeda dengan halnya *adverse* dan *disclaimer* yang diberikan ketika kondisi termasuk material, opini termasuk memiliki kesalahan yang tidak parah. Opini akan diberikan ketika auditor tidak dapat mengumpulkan bukti yang cukup untuk mendukung opini atas laporan keuangan karena pembatasan lingkup, dan bila laporan keuangan tidak mengikuti PSAK.

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

Opini ini memerlukan modifikasi, karena opini ini digunakan ketika auditor percaya bahwa keseluruhan laporan keuangan tersebut memiliki salah saji yang sangat material dan mempertanyakan kewajaran informasi tersebut sehingga mempengaruhi keputusan pengguna, khususnya investor. Hal ini tercipta bila laporan keuangan tidak dilaporkan secara wajar sesuai standar dan dengan pemahaman serta pemeriksaan yang memadai ditemukan ketidakcocokan. Namun hal ini dikatakan jarang terjadi sehingga opini ini jarang digunakan.

##### Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*)

Sebagai salah satu opini yang memerlukan modifikasi, opini ini akan dikeluarkan apabila auditor tidak dapar memastikan sendiri kewajaran dari keseluruhan laporan keuangan. Hal ini biasanya terjadi ketika adanya pembatasan ruang lingkup audit yang bisa berupa sama sekali tidak adanya kerjasama dari manajemen untuk melakukan audit dalam pengumpulan bukti, ataupun karena adanya hubungan non-independen antara auditor dan klien. Opini ini berbeda dari *adverse opinion* dikarenakan opini ini muncul disebabkan oleh adanya *lack of knowledge.* Dimana auditor sebagai pihak penjamin diharuskan memiliki pemahaman menyeluruh mengenai kondisi klien perusahaan tersebut. Namun keduanya sama dalam hal opini ini diberikan ketika kondisinya sangatlah material.

Dalam menentukan opini, ada 3 level materialitas yang dapat mempengaruhi hasil evaluasi, yakni: (1) *immaterial* yang tidak mempengaruhi keputusan pengguna*; (2)* material tetapi tidak menutupi laporan keuangan, memiliki sedikit pengaruh atas keputusan pengguna, tetapi tidak berarti laporan keuangan tidak wajar secara keseluruhan; (3) sangat material sehingga kewajaran secara keseluruhan dipertanyakan, yang mampu mempengaruhi auditor dan laporan keuangan itu perlu di selidiki lebih lanjut. Opini yang memerlukan modifikasi didasarkan pada 3 kondisi, yaitu: (1) lingkup audit telah dibatasi (*scope limitation);* (2) laporan keuangan tidak disiapkan sesuai dengan standar; (3) auditor tidak independen. Alasan-alasan inilah yang menyebabkan perusahaan dapat menerima opini *going concern.*

### Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 20 Tahun 2015

Pemerintah mengeluarkan peraturan untuk mengatur masa perikatan antara auditor dengan adanya Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang “Jasa Akuntan Publik”. Pasal 3 ayat (1) dalam peraturan tersebut menyatakan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut, dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Ayat (2) dan (3) menjelaskan adanya waktu 1 tahun buku tidak melakukan perikatan antara auditor dan klien perusahaan yang sama.

Pada tanggal 6 April 2015, pemerintah juga menerbitkan Peraturan Pemerintah No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik. Dalam PP No. 20/2015 pasal 11 ayat (1) dijelaskan bahwa KAP tidak lagi dibatasi dalam melakukan audit atas suatu perusahaan. Pembatasan hanya berlaku bagi Akuntan Publik, yaitu selama 5 tahun buku berturut-turut. Dan ayat (4) menjelaskan bahwa Akuntan Publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut. Peraturan ini memfokuskan pembatasanya terhadap auditor, kemungkinan dikarenakan masih adanya celah bagi perusahaan dan KAP untuk melakukan kecurangan atas penamaan KAP melalu perubahan *partnership.* Oleh karena itu, perikatan dengan kantor akuntan publik tidak diatur, melainkan membatasi hubungan kerja dengan auditor secara langsung.

Selain peraturan dari pemerintah, lembaga Otoritas Jasa Keuangan juga mengeluarkan peraturan terbaru untuk mengatur hubungan perikatan jasa audit dengan mengeluarkan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan No.13/POJK.03/2017 tentang Penggunaan Jasa Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik dalam Kegiatan Jasa Keuangan. Dimana seperti dinyatakan dalam pasal 16 ayat (1), perusahaan diwajibkan membatasi penggunaan jasa audit atas informasi keuangan historis tahunan dari Akuntan Publik yang sama paling lama untuk periode audit selama 3 (tiga) tahun buku pelaporan secara berturut-turut dan hanya setelah 2 tahun buku *cooling-off period* barulah auditor dan perusahaan tersebut dapat melakukan perikatan jasa audit kembali di ayat (3).

Namun dalam penelitian ini akan digunakan Peraturan Pemerintah No. 20 tahun 2015 karena periode yang digunakan dalam penelitian ini adalah tahun 2015 – 2017. Peraturan ini akan mempengaruhi apakah pergantian auditor termasuk dalam kategori *mandatory* atau *voluntary,* dan menentukan batas maksimal perikatan antara auditor dan perusahaan klien.

### *Auditor switching*

*Auditor switching* atau pergantian auditor, merupakan tindakan melakukan pergantian perikatan dengan pihak auditor sesuai keputusan manajemen untuk memilih auditor baru yang akan melakukan audit bagi laporan keuangan perusahaan. Auditor merupakan pihak ketiga yang memberikan jaminan atas laporan keuangan perusahaan kepada pengguna untuk memastikan keandalan informasi tersebut. Oleh karena itu, auditor diharapkan mempunyai independensi baik dalam pikiran dan dalam penampilan agar dapat memberikan kepercayaan kepada pengguna atau investor dan hal ini didorong melalui adanya rotasi auditor.

Pergantian auditor ini dibagi menjadi dua jenis, yaitu yang bersifat *mandatory* dan *voluntary.* Jenis *auditor switching* yang bersifat *mandatory* dapat terjadi karena adanya peraturan dari pemerintah yang membatasi jangka waktu perikatan auditor dan klien. Sedangkan pergantian auditor secara *voluntary* terjadi ketika perusahaan melakukan pergantian auditor secara sukarela dan bukan karena perusahaan sudah menggunakan jasa audit pada auditor yang sama selama 5 tahun sesuai dengan Perarturan Pemerintah No. 20 tahun 2015. *Auditor switching* ini, menurut Soraya & Haridhi (2017 : 4) dimaksudkan untuk menjaga independensi auditor agar selalu obyektif dalam mengaudit laporan keuangan klien dengan memberikan batasan jangka waktu perusahaan bisa menggunakan auditor yang sama dan sebaliknya.

Peraturan yang ditetapkan pemerintah untuk mengatur rotasi auditor yang digunakan dalam penelitian ini adalah Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 pasal 11 ayat (1) yang mengatur KAP tidak lagi dibatasi dalam melakukan audit atas suatu perusahaan. Pembatasan hanya berlaku bagi Akuntan Publik, yaitu selama 5 tahun buku berturut-turut. Sedangkan *voluntary* dapat disebabkan oleh 2 pengaruh, yaitu keputusan perusahaan untuk menghentikan auditor, dan keputusan auditor untuk mengundurkan diri dari perikatan tersebut. Keputusan perusahaan untuk menghentikan auditor dapat dipengaruhi oleh manajemen yang gagal, kesulitan keuangan, pergantian manajemen atau *ownership*, ukuran perusahaan, perubahan ROA, pertumbuhan perusahaan, dan faktor-faktor lainnya. Dari sisi auditor dapat dipengaruhi oleh biaya audit dan kualitas audit itu sendiri (Luthfiyati, 2016 : 5).

Pergantian auditor perlu dilakukan diantaranya adalah untuk menjaga independensi auditor, mencegah hubungan negatif antara auditor dan klien, mencegah menurunnya skeptisisme auditor karena jangka relasi audit yang cukup lama (*familiarity*) dan menghindari risiko ancaman lainnya. SEC menerapkan “*cooling-off period*” untuk menjaga kerjasama yang sehat antara auditor dan klien, sehingga independensi dan profesionalitas auditor terjaga. Namun, rotasi auditor ini sendiri dapat menimbulkan terjadinya “*opinion shopping”* dari perusahaan, yang disebabkan perlunya konsultasi dari investor kepada pihak ketiga mengenai kondisi perusahaan sehingga menimbulkan dorongan bagi perusahaan untuk memilih Kantor Akuntan Publik yang diperkirakan dapat memberikan opini audit yang diharapkan perusahaan tersebut. Hal ini dicegah dengan adanya keharusan bagi auditor baru untuk melakukan komunikasi dengan auditor yang bertugas sebelumnya agar dapat memastikan informasi yang relevan terkait dalam pembuatan penilaian secara profesional atas perusahaan tersebut.

Berdasarkan Peraturan OJK nomor 13 /POJK.03/2017, dalam menyusun rekomendasi untuk memilih auditor guna memeriksa laporan keuangan perusahaan, Komite Audit dapat mempertimbangkan:

#### Independensi AP, KAP, dan orang dalam KAP;

#### Ruang lingkup audit;

#### Imbalan jasa audit;

#### Keahlian dan pengalaman AP, KAP, dan Tim Audit dari KAP;

#### Metodologi, teknik, dan sarana audit yang digunakan KAP;

#### Manfaat *fresh eye perspectives* yang akan diperoleh melalui penggantian AP, KAP, dan Tim Audit dari KAP;

#### Potensi risiko atas penggunaan jasa audit oleh KAP yang sama secara berturut-turut untuk kurun waktu yang cukup panjang; dan/atau

#### Hasil evaluasi terhadap pelaksanaan pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis tahunan oleh AP dan KAP pada periode sebelumnya, apabila ada.

Adanya rotasi auditor menghasilkan masa perikatan audit (*audit tenure*) yang lebih pendek dan perusahaan akan melakukan perpindahan auditor. Dalam menerima suatu perikatan, seorang auditor memiliki tanggung jawab profesional terhadap masyarakat, klien, dan anggota profesi akuntan publik lainnya. Oleh karena itu, keputusan untuk menerima klien audit baru atau melanjutkan hubungan dengan klien menjadi hal penting. Di lain sisi, akibat dari rotasi auditor adalah biaya *start-up* yang tinggi ketika auditor baru tidak memiliki pemahaman atas industri klien, kualitas opini dianggap kurang memadai, diperlukannya tenaga dan waktu yang lebih banyak untuk melakukan audit, dan sulitnya adaptasi dan kerjasama antara klien dan auditor yang dapat menghambat proses audit. Hal ini menyebabkan banyaknya perusahaan yang cenderung tidak melakukan pergantian secara sukarela dan hanya melakukan rotasi auditor secara *mandatory.*

### Opini Audit *Going Concern*

Opini audit *going concern* merupakan opini yang dikeluarkan oleh auditor untuk mengevaluasi apakah ada kesangsian tentang kemampuan perusahaan untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya (IAI, 2001: SA Seksi 341). Sedangkan menurut Ansar (2017 : 2) opini *going concern* merupakan salah satu jenis opini wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelas yang dapat diberikan oleh auditor atas laporan keuangan suatu perusahaan. Walaupun audit tidak bertujuan untuk menilai kesehatan kinerja keuangan suatu bisnis, namun berdasarkan standar audit yang berlaku, auditor masih memiliki tanggung jawab untuk mengevaluasi apakah perusahaan tersebut dapat mempertahankan usahanya di masa depan. Pada saat melaksanakan prosedur penilaian risiko sesuai SA 315 (IAPI, 2013), auditor wajib mempertimbangkan apakah ada peristiwa atau kondisi yang mungkin menimbulkan keraguan mengenai kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya sebagai usaha yang berkesinambungan. Berikut adalah faktor yang menyebabkan ketidakpastian atas kelangsungan hidup suatu perusahaan (Arens *et al*., 2017):

Kerugian operasi signifikan yang terus berulang atau kekurangan modal kerja.

Ketidakmampuan perusahaan untuk membayar kewajibannya ketika jatuh tempo.

Kehilangan pelanggan utama, terjadinya bencana yang tidak diasuransikan seperti gempa bumi atau banjir, atau masalah tenaga kerja yang tidak biasa.

Proses legal, hukum, atau hal-hal serupa yang telah terjadi yang mungkin membahayakan kemampuan entitas untuk beroperasi.

*Going concern* tersebut masih merupakan sebuah asumsi atas kemampuan perusahaan untuk bertahan di masa depan, yang berarti adanya kemungkinan bagi perusahaan untuk mengalami kebangkrutan ataupun tetap berjalan di kedepannya. Namun opini ini masih akan memberikan citra negatif dalam publik karena publik akan khawatir dengan perkembangan perusahaan tersebut dan apakah perusahaan tersebut dapat menghasilkan laba yang memuaskan untuk seterusnya. Sehingga perusahaan akan berusaha keras untuk menghindari menerima opini tersebut, baik dengan melakukan pergantian KAP atau menggunakan auditor internal untuk memastikan keandalan laporan keuangannya, serta dapat pula dengan cara meningkatkan pengawasan atas manajemen. Untuk perusahaan *go public* yang menerima opini audit *going concern,* hal ini mampu mempengaruhi nilai perusahaan dalam pasar saham, sehingga mendorong terjadinya penurunan harga saham yang berakibat buruk bagi perusahaan.

Perusahaan yang melakukan pergantian KAP cenderung akan dapat menurunkan kemungkinannya untuk memperoleh pendapat dari auditor yang tidak sesuai dari pada perusahaan yang tidak mengganti KAPnya (Mahindrayogi & Suputra, 2016). Sehingga kondisi dimana perusahaan menghentikan auditornya dan berpindah pada KAP baru lebih cenderung terjadi daripada auditor mengundurkan diri dari penugasan, terlebih lagi dengan adanya persaingan yang ketat antara KAP sehingga banyaknya pilihan tersedia bagi perusahaan yang mendorong KAP berusaha memberikan opini terbaik atau sesuai dengan keinginan perusahaan-perusahaan tersebut.

### *Audit Tenure*

*Audit tenure* adalah suatu jangka waktu yang menghitung lamanya masa perikatan atas pemberian jasa audit antara klien perusahaan dengan Kantor Akuntan Publik. Menurut Juhartin (2016 : 3), *Audit tenure* adalah masa perikatan audit dari KAP dalam memberikan jasa auditnya terhadap perusahaan klien. KAP dan klien perusahaan memiliki hubungan timbal balik dimana klien memberikan kewenangan kepada auditor untuk memeriksa seluruh dokumentasi dan kegiatan dari perusahaan dan bekerjasama secara penuh dengan auditor untuk memastikan laporan keuangan dibuat sesuai fakta dan ketentuan, baik legal dan kontrak yang disepakati. Dimana auditor berkewajiban untuk mengevaluasi bukti yang sudah dikumpulkan dari perusahaan, melakukan analisa, dan memastikan informasi yang diberikan andal, lengkap dan benar. Hal ini diperlukan untuk mengatasi masalah agensi yang terjadi antara pemegang saham dan perusahaan.

Adanya perbedaan pendapat dalam hal tenur audit ini, seperti adanya sisi yang menganggap jangka perikatan yang lama antara KAP dan perusahaan klien dapat mempengaruhi independensi auditor, sikap kritis dan obyektivitasnya dalam membuat opininya. Di lain sisi, ada pihak yang beranggapan panjangnya masa kerjasama ini mampu meningkatkan pemahaman auditor terhadap klien sehingga mampu memberikan opini yang berkualitas (Olivia, 2014). Pihak yang mendukung *audit tenure* memiliki pengaruh terhadap kualitas audit menganggap bahwa adanya faktor kerjasama yang menguntungkan kedua pihak (*self interest*)*,* menurunnya skeptisisme karena *familiarity* atau pengaruh dari tingginya *audit fee* yang ditawarkan perusahaan bisa mendorong bertambah besarnya risiko hilangnya profesionalitas dan independensi auditor. Hal ini dibuktikan dengan terjadinya kasus Enron yang melakukan perikatan jasa audit dengan KAP Anderson dalam jangka waktu yang cukup lama sehingga kesempatan untuk melakukan kecurangan (*fraud*) dengan kerjasama antara auditor dan perusahaan dapat berjalan dengan mudah. Kasus ini memicu dibentuknya *Sarbanes-Oxley Act,* yang mengatur standar dan hubungan antara KAP dan perusahaan-perusahaan (Arens *et al*., 2004 : 53).

Shockley (1981) dalam Luthfiyati (2016), mengemukakan bahwa seorang *partner* yang melakukan audit lebih dari 5 tahun pada klien yang sama dianggap terlalu lama sehingga terdapat kemungkinan memiliki pengaruh yang negatif terhadap independensi auditor yang melakukan penugasan tersebut. Oleh karena itu, pemerintah Indonesia mengeluarkan peraturan yang mengatur hubungan auditor dan klien perusahaan, perlunya rotasi auditor, dalam 17/PMK.01/2008 tentang “Jasa Akuntan Publik”, yang diperbaharui dengan adanya Peraturan Pemerintah No, 20 Tahun 2015 yang membatasi masa perikatan perusahaan dengan akuntan publik yang sama selama 5 tahun.

Peraturan ini diharapkan dapat mencegah hubungan jangka panjang agar keindependensian auditor dapat dipertahankan, termasuk di dalamnya kualitas audit. Dimana semakin lama masa perikatan, hampir dapat dipastikan perusahaan klien akan melakukan pergantian auditor untuk memenuhi kewajiban atas regulasi pemerintah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin lama masa perikatan audit, maka semakin besar kecenderungan perusahaan klien untuk melakukan pergantian KAP yang disebabkan karena adanya peraturan yang membatasi perikatan antara auditor dan klien.

### Pergantian Manajemen

Manajemen bertugas untuk mengelola perusahaan dan menghasilkan laba yang sebagian akan diberikan kepada pemegang saham sesuai persenan kepemilikan yang telah mereka tanamkan untuk mendanai perusahaan. Manajemen bisa dibagi menjadi 3 level, yakni: (1) manajemen puncak; (2) manajemen menengah; (3) manajemen bawah. Sehingga direksi, yang termasuk dalam level manajemen puncak merupakan salah satu bentuk pemimpin di dalam perusahaan. Direksi bertanggung jawab mengurus, mengelola, dan menjalankan Perseroan untuk kepentingan emiten dimana direksi memiliki wewenang untuk menjalankan pengurusan sesuai kebijakan yang ia pandang tepat, yang tertuang dalam POJK No. 33/POJK.04/2014.

Direksi, khususnya CEO, memiliki beberapa peran menurut Wallace & Zinkin (2005) yakni: (1) menentukan arah tujuan perusahaan; (2) menyampaikan nilai-nilai dalam organisasi; (3) mengalokasikan sumber daya secara tepat; (4) membuat keputusan yang baik; (5) memastikan risiko manajemen efektif; (6) menentukan kinerja; (7) memastikan reputasi perusahaan; (8) mewakili merek kepada karyawan; (9) menciptakan komunikasi terintegrasi. Oleh karena itu, CEO berwenang untuk menentukan auditor yang akan menjamin laporan keuangan perusahaan agar menjaga reputasi perusahaan dan menyesuaikan dengan misi perusahaan.

Menurut Ruroh & Rahmawati (2016), pergantian manajemen dalam hal ini merupakan pergantian dewan direksi dalam suatu perusahaan, yaitu pergantian kepala direksi atau disebut juga *Chief Executive Officer* (CEO) yang dihasilkan dari hasil keputusan dalam Rapat Pemegang Saham (RUPS) atau dari keputusan sendiri untuk berhenti. Dimana masa jabatan CEO dalam tiap-tiap perusahaan tidak ditentukan berdasarkan batasan tertentu, namun CEO dipilih berdasarkan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) yang biasanya dilakukan tiap tahun.

Terjadinya pergantian direksi ini mampu mempengaruhi terciptanya kebijakan-kebijakan baru sesuai dengan visi dari direktur utama yang telah berganti. Bergantinya kebijakan-kebijakan ini dapat mempengaruhi keputusan manajemen dalam menggunakan jasa auditor. Sesuai dengan teori agensi, manajemen memerlukan auditor sebagai pihak eksternal yang independen untuk mengevaluasi informasi keuangan yang telah dirangkum oleh manajemen agar dapat memberikan gambaran yang andal atas perusahaan kepada para pengguna eksternal, khususnya investor. Sehingga pergantian manajemen akan mempengaruhi pilihan manajemen dalam penggunaan jasa auditor, baik menyesuaikan dengan kebijakan baru, tujuan perusahaan, atau niat lainnya. Pergantian auditor ini dapat bertujuan untuk memilih auditor yang sesuai dengan perusahaan, baik dalam tujuan, prinsip, memahami industri klien ataupun relasi yang baik dan memiliki kualitas opini atau reputasi audit yang bagus.

### *Audit Delay*

Menurut Soraya & Haridhi (2017 : 51), *Audit delay* diartikan sebagai jumlah hari yang dibutuhkan auditor untuk menghasilkan laporan audit berdasarkan dari kinerja keuangan suatu perusahaan yang dimulai dari tanggal tutup buku laporan keuangan perusahaan 31 Desember sampai dengan tanggal ditanda tanganinya laporan audit. Sedangkan dalam penelitian. Wiratmaja & Robbitasari (2013 : 4) menjelaskan bahwa adanya suatu jangka waktu yang diperlukan oleh auditor untuk melakukan audit atas laporan keuangan milik klien sesuai dengan kesepakatan klien dan auditor. Sehingga dapat disimpulkan bahwa *audit delay,* sebagai ukuran jumlah hari yang mengukur lamanya proses audit dijalankan sampai selesai, dapat dihubungkan dengan *timeliness.*

Otoritas Jasa Keuangan mewajibkan perusahaan *go public* untuk menyerahkan laporan keuangan yang telah di audit kepada publik. Dalam Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 29 /POJK.04/2016 tentang Laporan Tahunan Emitan atau Perusahaan Publik, pasal 7 menyatakan bahwa emiten atau Perusahaan Publik wajib menyampaikan Laporan Tahunan kepada Otoritas Jasa Keuangan paling lambat pada akhir bulan keempat setelah tahun buku berakhir. Sedangkan keterlambatan akan dihitung jumlah harinya sejak hari pertama setelah batas akhir waktu penyampaian Laporan Tahunan.

Ketepatwaktuan dari penyampaian laporan keuangan yang telah di audit dapat mempengaruhi keputusan-keputusan yang akan diambil. Panjang pendeknya *audit delay* dipengaruhi oleh kerumitan proses audit dan menyebabkan perlunya jumlah hari yang lebih banyak untuk mengaudit perusahaan baik induk dan anaknya (Pawitri & Yadnyana, 2015 : 3). Keterlambatan terhadap penyampaian audit baik yang disebabkan oleh lamanya proses audit dapat mempengaruhi citra perusahaan di mata publik. Selain dari sanksi legal bila adanya keterlambatan penyampaian laporan keuangan teraudit, hal ini dapat mempengaruhi keputusan investor untuk menanam modal. *Audit delay* ini akan mempengaruhi kecepatan pengambilan keputusan investor serta reaksi dan kepercayaan investor terhadap perusahaan. Kepercayaan tersebut akan menurun karena anggapan bahwa kondisi keuangan perusahaan bermasalah bila terjadi keterlambatan (Ruroh & Rahmawati, 2016). Sehingga adanya kemungkinan yang lebih besar bagi perusahaan atas hilangnya pendanaan dari investor ataupun terlambatnya keputusan pemodalan dari investor sehingga memperlambat operasional perusahaan dan menurunkan efisien kinerja perusahaan.

*Audit delay* dapat dikaitkan dengan teori *agency,* dimana perusahaan sebagai *principal* memberikan wewenang pada auditor sebagai *agent* dengan ikatan kontrak untuk memeriksa keandalan laporan keuangan perusahaan klien sehinga dapat memberikan jaminan kesesuaian laporan dengan syarat yang berlaku kepada publik. Dan sebaliknya, auditor wajib memberikan opini secara profesional setelah memeriksa bukti yang ada, tanpa gangguan dari faktor lain dengan menerima imbalan jasa sebagai gantinya. Oleh karena itu, auditor wajib menyelesaikan jasa audit dalam jangka waktu yang telah disepakati kedua pihak agar dapat mencegah keterlambatan audit yang mengakibatkan kerugian perusahaan atas ketidakpercayaan investor.

## Penelitian Terdahulu

Berikut ini dijabarkan beberapa penelitian terdahulu yang mendasari pembuatan penelitian ini.

**Tabel 2.1**

**Penelitian Terdahulu**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **NO** | **Peneliti** | **Judul Penelitian** | **Variabel Penelitian** | **Hasil** |
| 1 | Ni Wayan Ari Juliantari dan Ni Ketut Rasmini (2013) | *Auditor Switching* dan Faktor-faktor yang Mempengaruhinya | Ukuran KAP, Ukuran Perusahaan Klien, Opini Audit, Pergantian Manajemen (X), *Auditor Switching* (Y) | Hasil pengujian menunjukkan bahwa ukuran KAP dan ukuran perusahaan klien berpengaruh pada *auditor switching*, sedangkan opini audit dan pergantian manajemen tidak berpengaruh pada *auditor switching*,  Kata |
| 2 | Olivia (2014) | Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi *Auditor Switching* pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI | *Auditor Switching* (Y), Opini *Going Concern*, Reputasi KAP, *Financial Distress*,  *Audit Tenure*, dan Pergantian Manajemen | Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel independen yang mempengaruhi *auditor switching* adalah reputasi auditor dan pergantian manajemen. Sedangkan variabel independen lainnya yaitu opini *going concern, financial distress*, dan audit tenure tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*. |
| 3 | Resmiyati Ansar (2017) | Analisis Faktorfaktor yang Mempengaruhi Auditor Switching | *Auditor Switching* (Y), *Going Concern Opinion*, Perubahan *Fee* Audit, *Audit Tenure*, Reputasi KAP. | Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa faktor yang mempengaruhi *auditor switching* adalah *audit tenure*. Sedangkan faktor *going concern opinion*, perubahan *fee* audit dan reputasi KAP tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*. |
| 4 | Juhartin (2016) | Pengaruh *Audit Tenure,* Pergantian Dewan Komisaris, *Audit Delay*, dan Persentase Perubahan ROA terhadap *Auditor Switching* pada Perusahaan *Real Estate* dan Properti yang Terdaftar di BEI Periode 2010-2014 | *Audit tenure*, Pergantian Dewan Komisaris, *Audit Delay*, dan Persentase Perubahan ROA terhadap *Auditor Switching.* | Hasil penelitian menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*, sedangkan pergantian dewan komisaris, *audit delay* dan persentase perubahan ROA tidak berpengaruh signifikan terhadap keputusan perusahaan untuk melakukan *auditor switching.* |
| 5 | Ella Soraya & Musfiari Haridhi (2017) | Faktor-faktor yang Mempengaruhi *Voluntary Auditor Switching* | *Voluntary Auditor Switching, Audit Delay,* Pergantian Manajemen*,* Pertumbuhan Perusahaan*.* | Hasilnya adalah *audit delay,* pergantian manajemen dan pertumbuhan perusahaan memiliki pengaruh signifikan terhadap *voluntary auditor switching.* |
| 6 | Binti Luthfiyati (2016) | Pengaruh Ukuran Perusahaan, Opini Audit, Pergantian Manajemen, Ukuran KAP, dan *Audit Tenure* Terhadap *Auditor Switching* | *Auditor Switching*, Ukuran Perusahaan, Opini Audit, Pergantian Manajemen, Ukuran KAP, *Audit Tenure* | Variabel ukuran perusahaan, opini audit, ukuran KAP, dan *audit tenure* berpengaruh positif yang signifikan terhadap *auditor switching*. Sedangkan untuk pergantian manajemen berpengaruh negatif terhadap *auditor switching*. |
| 7 | Ainurrizky Putri Robbitasari dan I Dewa Nyoman Wiratmaja  (2013) | Pengaruh Opini Audit *Going Concern*, Kepemilikan Institusional dan *Audit Delay* pada *Voluntary Auditor Switching* | *Going Concern Audit Opinion, Institutional Ownership, Audit Delay, Voluntary Auditor Switching* | Hasil pengujian menunjukkan bahwa: (1)Opini audit *going concern* dan *audit delay* berpengaruh signifikan pada *voluntary auditor switching,* (2) kepemilikan institusional berpengaruh tapi tidak signifikan pada *voluntary auditor switching* |
| 8 | Farida Mas Ruroh & Diana Rahmawati (2016) | Pengaruh Pergantian Manajemen, Kesulitan Keuangan, Ukuran KAP, dan *Audit Delay* terhadap *Audit Switching* pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di BEI Tahun 2012-2015 | Pergantian Manajemen, Kesulitan Keuangan, Ukuran KAP, dan *Audit Delay* terhadap *Audit Switching* | Berdasarkan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa (1) Pergantian Manajemen berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Auditor Switching*. (2) Kesulitan Keuangan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *Auditor* *Switching* (3) Ukuran KAP berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *Auditor* *Switching.* (4) *Audit Delay* berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Auditor* *Switching* (5) Pergantian Manajemen, Kesulitan Keuangan, Ukuran KAP, dan *Audit Delay* berpengaruh dan signifikan terhadap Auditor Switching, |

## Kerangka Pemikiran

### Pengaruh Opini Audit *Going Concern* terhadap *Auditor Switching*

Dalam sudut pandang investor, opini *going concern* menandakan adanya keraguan terhadap kelangsungan usaha tersebut di masa depan. Tentunya setiap investor menginginkan investasi yang akan memberikan pengembalian yang besar, dan apabila perusahaan tersebut mengalami kebangkrutan, maka investasi tersebut akan menjadi sia-sia atau bahkan merugikan. Oleh karena itu, opini audit ini menjadi hal penting bagi perusahaan publik yang memerlukan investor untuk menjalankan operasi usahanya. Sehingga semakin besar kemungkinan perusahaan untuk melakukan “*opinion shopping”* untuk mendapatkan opini audit yang memuaskan bagi perusahaan dan pengguna dengan melakukan pergantian KAP secara sukarela. Hal ini semakin didorong dengan adanya faktor persaingan ketat antar kantor akuntan publik yang berkembang dan bertambah banyak, sehingga auditor akan berusaha sebaik mungkin untuk memberikan hasil yang memuaskan perusahaan untuk menarik perusahaan tersebut menjadi klien tetap kantor akuntan publik tersebut.

Pengaruh ini dapat dibuktikan oleh Wiratmaja & Robbitasari (2013) yang membuktikan pengaruh signifikan dan positif dari opini audit *going concern*. Di lain sisi, penelitian yang menentang adanya relasi ini dijelaskan oleh Ansar (2017), Mahindrayogi & Suputra (2016), dan Olivia (2014).

### Pengaruh *Audit Tenure* terhadap *Auditor Switching*

Hubungan antara perusahaan klien dan auditor yang cukup lama mampu menghilangkan dan melemahkan profesionalitas dan independensi dari seorang auditor sehingga cenderung lebih mudah terjadi kerjasama negatif antara perusahaan klien dan auditor. Seperti halnya kasus Enron yang memiliki hubungan kuat dengan KAP Andersen sehingga perusahaan tersebut dapat memalsukan laporan keuangan dengan mudahnya. Hal inilah yang mencemaskan para investor. Oleh karena itu, dapat dikatakan dengan pasti bahwa perusahaan yang melakukan tenur yang lama akan cenderung untuk melakukan pergantian auditor atau KAP untuk mencegah kecurangan dan menjaga independensi auditor.

Pengaruh signifikan ini dibuktikan oleh beberapa penelitian seperti Rizki Meidiana (2018), dan juga Juhartin (2016) yang memberikan bukti kuat atas pengaruh *audit tenure* terhadap pergantian auditor. Akan tetapi hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian dari Olivia (2014) yang menemukan bahwa *audit tenure* tidak berpengaruh terhadap auditor switching.

### Pengaruh Pergantian Manajemen terhadap *Auditor Switching*

CEO (*Chief Executive Officer*) atau direksi utama dapat menentukan kebijakan-kebijakan dalam perusahaan dalam berbagai bidang, termasuk didalamnya wewenang untuk memilih auditor yang akan ia tugaskan untuk mengevaluasi laporan keuangannya sebagai pemenuhan kewajibannya terhadap investor dan untuk membangun kepercayaan pihak eskternal. Penggantian susunan direksi dapat terjadi karena beberapa alasan, seperti pengunduran diri direksi, atau keputusan dari Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS). Setiap orang memiliki pandangan yang berbeda dalam melaksanakan tugasnya. Begitu pula manajemen baru yang akan mengelola perusahaan sebagai pimpinannya. Ia akan berusaha mengurus perusahaan dan membuat kebijakan-kebijakan yang akan dilaksanakan dalam perusahaan sesuai dengan pertimbangan, keahlian, dan pengalaman yang ia miliki dalam menjalankan perusahaan. Direksi akan cenderung untuk memilih auditor berdasarkan kesesuaian dengan kebijakan perusahaan dan prinsip pelaporan yang digunakan oleh perusahaan. Oleh karena itu, pergantian manajemen mampu mendorong terjadi pergantian auditor karena adanya kebijakan yang berubah seiring dengan bergantinya CEO.

Penelitian yang dilakukan oleh Arifah (2018), Ruroh & Rahmawati (2016), Astika & Pratini (2013), dan Olivia (2014) membuktikan bahwa pergantian manajemen memiliki pengaruh positif signifikan terhadap pergantian auditor, sedangkan Wea & Murdiawati (2015) mendapati adanya pengaruh negatif terhadap pergantian auditor. Di lain sisi, pergantian manajemen tidak memiliki pengaruh signifikan dibuktikan oleh Wayan, Juliantari and Rasmini (2013).

### Pengaruh *Audit Delay* terhadap *Auditor Switching*

Proses audit yang memakan banyak waktu dapat mendorong terlambatnya penyampaian laporan keuangan perusahan kepada OJK sehingga menimbulkan sanksi baik sanksi administrasi dan pidana. Selain itu, dengan adanya keterlambatan atas pelaporan keuangan, mampu mengimplikasi harga saham perusahaan klien di IHSG akan semakin fluktuatif. Dikarenakan hal ini dapat memicu reaksi negatif terhadap perusahaan dari para investor baik lokal maupun asing, karena adanya indikasi bahwa perusahaan memiliki masalah atau dalam kondisi buruk. Keterlambatan inipun dapat mempengaruhi kecepatan investor membuat keputusan investasi sehingga kegiatan operasionalnya dapat tertunda. Dengan demikian, perusahaan akan melakukan pergantian untuk mencegah kerugian atas sanksi, reputasi buruk perusahaan, dan terjadinya keterlambatan penyampaian laporan keuangan yang disebabkan oleh lamanya proses audit*.*

Hal ini didukung oleh Pawitri & Yadnyana (2015), Soraya & Haridhi (2017), Ruroh & Rahmawati (2016) dan Wiratmaja and Robbitasari (2013) yang menghasilkan kesimpulan adanya pengaruh dari *audit delay* terhadap *audit* *switching*. Lain halnya dengan Arifah (2018) dan Juhartin (2016) yang membuktikan tidak adanya pengaruh signifikan antara *audit delay* dan *auditor* *switching*.

**Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**

**Kerangka Pemikiran**

Opini Audit *Going Concern* (X1)

*Audit Tenure* (X2)

*Auditor Switching* (Y)

Pergantian Manajemen (X3)

*Audit Delay* (X4)

## Hipotesis Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang terdapat pada bab 1 dan kerangka pemikiran diatas, maka penulis mengambil hipotesa sebagai berikut:

Ha1: Opini audit *going concern* berpengaruh positif terhadap *auditor switching*.

Ha2: *Audit tenure* berpengaruh positif terhadap *auditor switching*.

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

Ha4: *Audit delay* berpengaruh positif terhadap *auditor switching*.