

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Tinjauan Pustaka

2.1.1 Profitabilitas

2.1.1.1 Pengertian Profitabilitas

Rasio laporan keuangan dengan audit memiliki hubungan satu sama lain, menurut Herry (2016:121), salah satu prosedur analisis yang dapat dilakukan oleh auditor dalam tahap perencanaan maupun *review* akhir atas laporan keuangan yang telah diaudit seringkali menggunakan rasio keuangan, yang berguna untuk memahami peristiwa terkini dan posisi keuangan perusahaan. Analisis rasio keuangan adalah analisis yang dilakukan dengan berbagai perkiraan yang ada pada laporan keuangan, dengan bentuk rasio keuangan yang dapat digunakan untuk mengevaluasi kondisi keuangan dan kinerja perusahaan (Herry, 2015:510).

Beberapa pengertian profitabilitas:

- 1) Herry (2015:517) mendefinisikan bahwa rasio profitabilitas merupakan rasio yang menggambarkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba dari aktivitas bisnisnya.
- 2) Kasmir (2016:117) mendefinisikan bahwa rasio profitabilitas merupakan rasio untuk menilai perusahaan dalam mencari keuntungan.
- 3) Fahmi (2016:80) mendefinisikan rasio profitabilitas adalah rasio yang digunakan untuk mengukur efektivitas manajemen secara keseluruhan yang ditunjukkan oleh besar kecilnya tingkat keuntungan yang diperoleh dalam hubungannya dengan penjualan.

- 4) Hantono (2018:11) mendefinisikan rasio profitabilitas atau rentabilitas merupakan rasio yang menunjukkan kemampuan perusahaan dalam mencetak laba.
- 5) Ardiprawiro (2015:131) mendefinisikan rasio profitabilitas merupakan rasio yang memberikan ukuran tingkat efektifitas manajemen suatu perusahaan yang ditunjukan oleh laba yang dihasilkan dari penjualan dan pendapatan investasi.
- 6) Ali Mutasowifin (2014:22) mendefinisikan rasio profitabilitas merupakan rasio yang menggambarkan tingginya kemampuan perusahaan dalam memperoleh keuntungan.

Beragam definisi rasio profitabilitas diatas memiliki kesamaan bahwa rasio profitabilitas merupakan rasio yang dapat menggambarkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba. Hal ini didukung oleh penelitian Kartika Hendra dkk, (2019:82) yang mendapatkan kesimpulan bahwa rasio profitabilitas dapat digunakan sebagai alat untuk mengukur tingkat efektivitas manajemen dalam mengelola perusahaan kearah yang lebih baik dan menghasilkan laba tiap periodenya, selain itu profitabilitas juga bisa sebagai satu diantara ukuran kemampuan laporan keuangan sebuah perusahaan yang mampu menjabarkan status klien dengan sepenuhnya.

Menurut Herry (2015:517) rasio profitabilitas dapat dibedakan, antara lain:

1. Rasio Tingkat Pengembalian atas Investasi

Rasio yang digunakan untuk menilai kompensasi *financial* atas penggunaan aset atau ekuitas terhadap laba bersih. Rasio tingkat

pengembalian investasi terdiri dari dua jenis: *Return on Assets* (Hasil Pengembalian atas Aset), *Return on Equity* (Hasil Pengembalian atas Ekuitas).

2. Rasio Kinerja Operasi

Rasio yang digunakan untuk mengevaluasi marjin laba dari aktivitas operasi. Rasio kinerja operasi terdiri dari tiga jenis yaitu: *Gross Profit Margin* (Marjin Laba Kotor), *Operating Profit Margin* (Marjin Laba Operasional), dan *Net Profit Margin* (Marjin Laba Bersih).

2.1.1.2 Tujuan dan Manfaat Profitabilitas

Rasio profitabilitas atau yang mempunyai nama lain rasio rentabilitas memiliki tujuan untuk mengetahui kemampuan perusahaan menghasilkan laba pada periode tertentu, rasio profitabilitas ini juga bertujuan untuk mengetahui efektifitas kinerja manajemen dalam memanfaatkan sumber daya dan kemampuan yang dimiliki perusahaan dalam satu periode. Selain itu rasio profitabilitas juga memiliki manfaat untuk dapat menilai perkembangan perusahaan dari waktu ke waktu dan dari laba yang dapat dihasilkan oleh perusahaan, serta menjadi sarana untuk manajemen dalam menetapkan langkah-langkah perbaikan dan efisiensi yang dapat diterapkan pada perusahaan di periode berikutnya. Menurut Herry (2015:555) disebutkan bahwa profitabilitas memiliki delapan (8) tujuan dan manfaat baik bagi perusahaan maupun pihak eksternal perusahaan:

1. Untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba selama periode tertentu.
2. Untuk menilai posisi laba perusahaan tahun sebelumnya dengan tahun sekarang.

3. Untuk menilai perkembangan laba dari waktu ke waktu.
4. Untuk mengukur seberapa besar jumlah laba bersih yang akan dihasilkan dari setiap rupiah dana yang tertanam dalam total aset.
5. Untuk mengukur seberapa besar jumlah laba bersih yang akan dihasilkan dari setiap rupiah dana yang tertanam dalam total ekuitas.
6. Untuk mengukur margin laba kotor atas penjualan bersih.
7. Untuk mengukur margin laba operasional atas penjualan bersih.
8. Untuk mengukur margin laba bersih atas penjualan bersih.

Manfaat dan tujuan profitabilitas ini dapat digunakan untuk para manajemen perusahaan dan pemegang saham dalam pengambilan keputusan.

2.1.1.3 Pengukuran Profitabilitas

Pengukuran profitabilitas menggunakan Rasio Tingkat Pengembalian atas Investasi yang merupakan rasio yang digunakan untuk penilaian kompensasi *financial* atas penggunaan aset atau ekuitas terhadap laba bersih. Rasio Tingkat Pengembalian atas Investasi terdiri atas: *Return on Assets* (ROA), *Return on Equity* (ROE). ROA merupakan salah satu indikator yang sering digunakan, karena ROA memiliki arti dalam analisis keuangan sebagai salah satu teknik yang bersifat menyeluruh serta menunjukkan produktivitas dari seluruh dana perusahaan baik modal peminjam ataupun modal sendiri (Ali Mustasowifin, 2014:24).

Herry (2015:517) mengungkapkan bahwa:

“*Return on Assets* (ROA) merupakan rasio yang menunjukkan hasil (*return*) atas penggunaan aset perusahaan dalam menciptakan laba bersih, dengan kata lain rasio ini digunakan untuk mengukur seberapa besar jumlah laba bersih yang akan dihasilkan dari setiap rupiah dana yang tertanam dalam total aset”.

Hantono (2018:11) mendefinisikan bahwa:

“*Return on Assets* atau *Return on Investment* adalah rasio yang menunjukkan tingkat Pengembalian bisnis dari seluruh investasi yang telah dilakukan”.

Kariyoto (2017:24) mendefinisikan bahwa:

“Rasio pemanfaatan aktiva (*Assets Utilization*) mengukur efisiensi dan efektivitas penggunaannya aktiva dalam mendukung penjualan perusahaan”.

Bambang Subroto (2014:53) mengungkapkan bahwa:

“*Return on Assets* merupakan rasio antara laba bersih setelah pajak dengan jumlah aktiva perusahaan”.

Ali Mutasowifin (2014:24) mendefinisikan bahwa:

“*Return on Assets* atau *Return on Investment* adalah suatu ukuran tentang efektivitas manajemen dalam mengelola investasinya”.

Pengertian ROA yang beragam memberikan kesimpulan bahwa dengan mengetahui nilai besar kecilnya rasio *return on assets* (ROA) dapat melihat efisiensi perusahaan dalam mengolah aset. *Return on assets* merupakan rasio keuangan perusahaan yang berhubungan dengan profitabilitas untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba pada tingkat aset (Alexandros, 2015:156). Pemegang saham dapat melihat kinerja manajemen dalam mengelola aset perusahaan, apakah manajemen secara efisien dapat menggunakan aset dalam kegiatan usahanya atau sebaliknya, manajemen tidak mampu mengelola aset perusahaan secara efisien.

Menurut Trisnawati dan Wijaya (2009) dalam Rayna (2015) menyebutkan bahwa: “Semakin besar rasio *Return on Assets* (ROA) maka semakin baik pula efektifitas manajemen dalam memanfaatkan aktivitya”. ROA (*Return on Assets*) menjadi proksi atau tolak ukur atas reputasi klien artinya bahwa semakin besar tingkat ROA yang ditunjukkan maka semakin efektif pengelolaah aset yang dimiliki perusahaan sehingga prospek bisnis perusahaan dapat ternilai baik (Shartika dkk, 2018:56). Hal itu dapat mendorong perusahaan untuk mengganti Kantor Akuntan Publik (KAP) karena adanya perubahan kinerja keuangan perusahaan yang semakin membaik, perusahaan merasa mampu untuk membayar KAP yang lain yang mungkin memiliki kualitas yang lebih baik dari KAP yang dipakai pada periode sebelumnya. Rumus perhitungan *return on assets* (ROA) dalam penelitian k ini adalah:

$$\text{ROA} = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Total Aset}} \times 100\%$$

(Sumber : Herry, 2015:557)

Dari rumus diatas terdapat dua indikator untuk mengukur ROA yaitu laba bersih dan total aset. Laba bersih setelah pajak merupakan hasil pengurangan dari penghasilan atau pendapatan yang diperoleh perusahaan baik dari usaha pokok ataupun diluar usaha pokok perusahaan selama satu periode, setelah dikurangi biaya-biaya dan pajak yang dibebankan. Laba bersih setelah pajak ini memberikan gambaran yang lebih akurat tentang profitabilitas perusahaan dan efisiensi operasionalnya. Laba bersih setelah pajak perusahaan dapat dilihat pada laporan laba rugi perusahaan, dimana laporan laba rugi memuat informasi mengenai hasil

usaha perusahaan yaitu laba/rugi bersih yang merupakan hasil dari pendapatan dikurangi beban (Herry, 2015:19). Indikator kedua adalah total aset yaitu penjumlahan dari aktiva lancar dan aktiva tetap yang merupakan harta perusahaan secara keseluruhan. Menurut Kariyoto (2017:11) *Assets* merupakan sumber daya ekonomi perusahaan dimana jumlah total aset dapat ditemukan pada laporan neraca milik perusahaan. Laporan keuangan neraca merupakan laporan keuangan yang menggambarkan informasi tentang posisi keuangan aktiva, pasiva dan modal perusahaan pada waktu tertentu (Kariyoto, 2017:10).

2.1.2 Ukuran Perusahaan

2.1.2.1 Pengertian Ukuran Perusahaan

Bambang Riyanto (2011:305) mendefinisikan bahwa:

“Ukuran perusahaan menggambarkan besar kecilnya suatu perusahaan yang ditunjukkan pada total aktiva, jumlah penjualan, dan rata-rata penjualan”.

Brigham dan Houston (2011:234) mendefinisikan:

“Ukuran perusahaan adalah rata-rata total penjualan bersih untuk tahun sampai beberapa tahun”.

Herry (2017:12) mendefinisikan:

“Ukuran perusahaan menggambarkan besar kecilnya suatu perusahaan yang dapat dinyatakan dalam total aset ataupun penjualan bersih”.

Ukuran perusahaan merupakan suatu skala dimana dapat diklasifikasikan besar kecilnya perusahaan berdasarkan total aset (Siska dan Sri, 2016:49).

Semakin besar total aset yang dimiliki perusahaan, semakin besar pula ukuran suatu perusahaan.

Menurut Undang-undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2008, usaha dibedakan menjadi empat: usaha mikro, usaha kecil, usaha menengah, dan usaha besar. Usaha besar di Indonesia biasanya akan melakukan IPO atau *Initial Public Offering* untuk mendapatkan pendanaan dengan menjual saham pada Bursa Efek Indonesia, akan tetapi perusahaan IPO wajib mengubah status perusahaan menjadi perusahaan terbuka dan wajib melaporkan laporan keuangannya di Bursa Efek Indonesia.

Salah satu keuntungan ketika perusahaan melaksanakan *Initial Public Offering* (IPO) selain mendapat keuntungan dari segi pendanaan atau *financial*, perusahaan juga mendapat keuntungan dari pemerintah, berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 56 Tahun 2015, perusahaan yang melakukan *Initial Public Offering* (IPO) akan mendapat penurunan pajak penghasilan sebesar 5% lebih rendah dari pada PPh Wajib Pajak Badan dalam Negeri. Kemudian keuntungan yang dapat diperoleh Perusahaan besar yang sudah *Initial Public Offering* (IPO) adalah perusahaan akan lebih mudah dalam memperoleh modal di pasar modal dibanding dengan perusahaan kecil, karena kemudahan akses tersebut berarti perusahaan besar memiliki *fleksibilitas* yang lebih besar (Agus Sartono, 2014:321). *Fleksibilitas* merupakan kemampuan untuk beradaptasi dan bekerja sama dengan efektif dalam situasi dan berbagai individu atau kelompok yang berbeda.

Definisi usaha besar menurut Undang-undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2008 Pasal 1 adalah usaha ekonomi produktif yang dilakukan oleh badan usaha dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan lebih besar dari Usaha Menengah, yang meliputi usaha nasional milik negara atau swasta, usaha patungan, dan usaha asing yang melakukan kegiatan ekonomi di Indonesia.

Kriteria usaha menengah menurut Undang-undang Nomor 20 Tahun 2008 Pasal 6 adalah:

- a. Memiliki kekayaan bersih lebih dari dari Rp500.000.000,00 (Lima Ratus Juta Rupiah) sampai dengan paling banyak Rp10.000.000.000,00 (Sepuluh Miliar Rupiah) tidak termasuk tanah, bangunan tempat usaha; atau
- b. Memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp2.500.000.000,00 (Dua Miliar Lima Ratus Juta Rupiah) sampai dengan paling banyak Rp50.000.000.000,00 (Lima Puluh Miliar Rupiah).

Maka untuk golongan usaha yang masuk pada usaha besar menurut pemerintah adalah yang melebihi kriteria usaha menengah:

- a. Memiliki kekayaan bersih lebih dari Rp10.000.000.000,00 (Sepuluh Miliar Rupiah) tidak termasuk tanah, bangunan tempat usaha; atau
- b. Memiliki hasil penjualan tahunan lebih dari Rp50.000.000.000,00 (Lima Puluh Miliar Rupiah).

Ukuran perusahaan dapat diartikan sebagai suatu indikator yang dapat menunjukkan kondisi suatu perusahaan dimana terdapat beberapa parameter untuk melihat besar kecilnya suatu perusahaan seperti: banyaknya jumlah karyawan

yang dipekerjakan perusahaan untuk kegiatan operasional dan aktivitas dalam menjalankan perusahaan, jumlah aktiva, total penjualan yang dicapai oleh perusahaan dalam satu periode, serta kapitalis pasar (Cindana dan Majidah, 2019:2996). Ukuran perusahaan juga merupakan bagian dari salah satu fungsi kecepatan pelaporan keuangan karena semakin besar suatu perusahaan maka perusahaan akan melaporkan hasil laporan keuangan yang telah diaudit semakin berkualitas dan cepat, hal ini disebabkan perusahaan besar memiliki lebih banyak sumber informasi dan memiliki pengendalian internal yang lebih baik, sehingga mengurangi terjadinya kecurangan yang dilakukan dengan sengaja (*fraud*) oleh beberapa pihak, dan kekeliruan berupa kesalahan yang dilakukan secara tidak sengaja oleh pihak perusahaan dalam menyusun laporan keuangan, sehingga auditor menjadi lebih mudah dalam melakukan tugasnya. Hal ini didukung oleh Bambang Subroto (2014:46) bahwa perusahaan besar dianggap mempunyai kelebihan berupa sumberdaya yang besar, sehingga relatif lebih tahan terhadap gejolak ekonomi dan tidak mudah bangkrut, serta kemungkinan adanya campur tangan pemerintah untuk membantu juga besar.

2.1.2.2 Pengukuran Ukuran Perusahaan

Perhitungan ukuran perusahaan selain menurut peraturan pemerintah, juga dapat dilihat dari sisi total aset yang dimiliki perusahaan. Menurut Aminah, dkk (2017), “Besarnya kecilnya ukuran perusahaan dapat dilihat dari seberapa besar aset yang dimiliki oleh perusahaan”. Hal ini didukung oleh Cindana dan Majidah (2019), bahwa total aset lebih stabil dan representative dalam mengukur ukuran perusahaan dibandingkan kapitalisasi pasar dan penjualan yang dapat dipengaruhi

oleh penawaran dan permintaan. Ukuran klien merupakan skala yang dapat diukur dari segi keuangan dengan melihat total aset, semakin besar total aset yang dimiliki perusahaan maka semakin besar pula perusahaan tersebut (Alexandros dan Dewi, 2015:156).

Sesuai dengan pembahasan pengukuran perusahaan yang telah dilakukan oleh beberapa peneliti sebelumnya, maka penelitian ini juga menggunakan rumus yang sama, yaitu:

$$\text{Ukuran Perusahaan} = \text{Total Aset}$$

Rumus ukuran perusahaan adalah total aset yang tertera pada laporan keuangan neraca di akhir periode, yang memuat total kekayaan dan total kewajiban perusahaan, dimana laporan keuangan nantinya akan dipublikasikan oleh perusahaan. Karena total aset bernilai besar maka hal ini dapat disederhanakan dengan mentransformasikan kedalam logaritma natural (Imam Ghozali:2018).

2.1.3 Ukuran Kantor Akuntan Publik

2.1.3.1 Pengertian Kantor Akuntan Publik

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 tahun 2008 Kantor Akuntan Publik yang selanjutnya disebut KAP adalah badan usaha yang telah mendapatkan izin dari menteri keuangan sebagai wadah bagi akuntan publik dalam memberikan jasanya.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 mendefinisikan, Kantor Akuntan Publik yang selanjutnya disingkat KAP adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan

dan mendapat izin usaha berdasarkan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang akuntan publik. peraturan pemerintah terkait KAP sudah ada sejak tahun 2002.

Selain pengertian menurut peraturan pemerintah, definisi tentang Kantor Akuntan Publik (KAP) juga dikemukakan oleh beberapa peneliti.

Nunung Harnanto (2019) yang mendefinisikan bahwa:

“Kantor Akuntan Publik sebuah organisasi yang bergerak dibidang jasa berupa jasa audit kepatuhan, operasional, dan laporan keuangan”.

Bambang Subroto (2014:20) juga mendefinisikan bahwa:

“Kantor Akuntan Publik memiliki peran sebagai penjamin integritas angka-angka akuntansi yang dihasilkan oleh teknologi akuntansi pihak yang diaudit yang digunakan dalam kontrak serta memiliki fungsi sebagai sarana meningkatkan kredibilitas pengungkapan yang dilakukan oleh manajemen”.

Sedangkan definisi Ukuran KAP merupakan Kantor Akuntan Publik yang sering dikategorikan KAP besar *Big 4* yaitu *Deloitte, Erns &Young, KPMG, dan Pricewaterhouse Coopers* (Messier, 2014:41). Menurut Ekka (2013:202): “Ukuran KAP adalah besar kecilnya KAP yang dibedakan dua kelompok yaitu KAP besar dan KAP kecil”. Sedangkan Vina (2014:6) “Ukuran KAP merupakan reputasi dari KAP yang mengaudit suatu perusahaan dan memiliki pengaruh penting terhadap tingkat kepercayaan investor akan laporan keuangan yang dihasilkan oleh pihak manajemen”.

Menurut Herry (2016:6) KAP memiliki 3 jasa utama yaitu:

1. Jasa Asurans yang meliputi jasa astetasi yaitu semua kegiatan dimana kantor akuntan publik mengeluarkan laporan tertulis yang menyatakan kesimpulan

atas keandalan asersi tertulis yang telah dibuat dan ditanggungjawabinya pihak lain, yang termasuk kedalam jasa asersi adalah audit umum atas laporan keuangan, pemeriksaan atas laporan keuangan prospektif, pemeriksaan atas pelaporan informasi keuangan proforma, *review* atas laporan keuangan, dan jasa audit serta atestasi lainnya.

2. Jasa Asurans Lainnya yaitu jasa yang diberikan oleh KAP bukanlah merupakan jasa atestasi, hanya mirip dengan jasa atestasi. Dengan kata lain, akuntan publik dalam kapasitasnya sebagai seorang auditor eksternal yang independen, dimana jasa yang diberikan terkait dengan jaminan informasi tetapi tidak disertai laporan tertulis seperti jasa atestasi.
3. Jasa Bukan Asurans yang mencakup jasa yang berkaitan dengan jasa perpajakan, dan jasa konsultasi manajemen. KAP juga dapat memberikan jasa akuntansi dan pembukuan untuk klien *non public* dan *non audit*. Jenis jasa ini meliputi pembukuan dan penyusunan laporan keuangan.

Kantor Akuntan Publik merupakan wadah atau lembaga bagi para akuntan publik untuk melakukan kegiatan usahanya. Akuntan Publik merupakan auditor eksternal yang merupakan orang luar perusahaan dan melakukan pemeriksaan untuk memberikan pendapat (opini) mengenai kewajaran laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen perusahaan klien (Herry, 2015:5). Akuntan publik yang mengaudit laporan keuangan selain menghasilkan opini tentang kewajaran atas laporan keuangan perusahaan, juga akan menghasilkan kualitas audit sesuai dengan *quality assurance*, yang dimaksud dengan *quality assurance* adalah sebuah kewajiban untuk pekerjaan KAP yang menuntut kualitas dalam

pelaporannya, setiap KAP memiliki *quality assurance* yang berbeda (Mustofa, 2014:147). Hal yang dimaksud dengan kualitas audit setiap KAP memiliki perbedaan dikemukakan oleh Nabila (2011) dalam Alfiani dan Rosmiati (2017:38) menyimpulkan bahwa KAP yang besar umumnya dianggap sebagai penyedia kualitas audit yang tinggi dan memiliki reputasi yang tinggi pula dilingkungan bisnis, sehingga KAP akan mempertahankan independensi dan menjaga nama baiknya. Menurut Bambang Subroto (2014:4) kualitas KAP yang lebih tinggi dapat berupa pemahaman yang lebih baik terhadap ketentuan pasar modal, sehingga KAP berkualitas tinggi dapat mendorong klien mereka untuk memberikan pengungkapan wajib yang lebih baik. Sedangkan *Internasional Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) mengembangkan suatu kerangka kualitas audit dimana dalam kerangka menjelaskan tentang faktor input, proses, dan output yang memberikan kontribusi bagi kualitas audit.

Selain memberikan jasa asurans dan *non* asurans, Kantor Akuntan Publik (KAP) juga memiliki tugas sebagai agen monitoring dalam hubungan antara agen dan *principle* yang terjalin karena adanya kontrak yang mengikat untuk menjalankan aktivitas perusahaan (Budi Santoso, 2015;8). Konflik yang sering muncul antara agen dan *principle* adalah konflik asimetri informasi atau konflik perbedaan dalam mendapat atau memperoleh informasi di dalam aktivitas dan data perusahaan, maka Kantor Akuntan Publik akan memberikan jaminan secara independen bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan kepada investor telah sesuai dengan prinsip akuntansi yang dapat diterima oleh umum (Bambang Subroto, 2014:42).

2.1.3.2 Kriteria Ukuran KAP

Kantor Akuntan Publik di Indonesia dapat melakukan kerjasama dengan Kantor Akuntan Publik atau organisasi audit asing dimana nantinya Kantor Akuntan Publik dapat mencantumkan nama Kantor Akuntan Publik atau organisasi audit asing tersebut pada kepala surat atau nama kantor setelah mendapat persetujuan oleh Menteri Keuangan. Menurut Mustofa (2011:299) jalinan kerjasama dengan KAP internasional dianggap penting untuk meningkatkan kualitas, dimana banyak hal bisa didapat dengan langsung mengadopsi metodologi dan pengetahuan dari partner internasional, selain itu dapat meningkatkan mutu, dan akan ada *referral* atau rujukan.

Arens, et al (2003) dalam Siska dan Sri (2016:47), membagi ciri Kantor Akuntan Publik yang termasuk dalam ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) besar dan Kantor Akuntan Publik (KAP) kecil yang dapat dilihat dari segi ciri-ciri sebagai berikut:

1. Memiliki cabang Kantor Akuntan Publik
2. Memiliki 25 orang tenaga profesional
3. Berafiliasi dengan KAP *big four* di Luar Negeri

Maka sebaliknya ukuran Kantor Akuntan Publik dikatakan kecil jika tidak memiliki cabang, tidak mempunyai 25 orang tenaga profesional, serta tidak berafiliasi dengan KAP *big four*.

Berdasarkan kriteria Kantor Akuntan Publik (KAP) dan ketentuan Kantor Akuntan Publik (KAP) *big four* dan *Non big four*, adapun yang termasuk dalam

kelompok KAP *big four* di Indonesia yang berafiliasi dengan KAP *big four* luar yaitu:

1. Kantor Akuntan Publik Tanudiredja Wibisina & Rekan yang berafiliasi dengan *Procewaterhouse Coopers (PWC)*.
2. Kantor Akuntan Publik Osman Satrio & Rekan yang berafiliasi dengan *Deloitte Touche Tohmatsu*.
3. Kantor Akuntan Publik Purwantono, Suherman dan Surja yang berafiliasi dengan *Ernst & Young*.
4. Kantor Akuntan Publik Siddharta & Widjadja yang berafiliasi dengan KPMG.

Mustofa (2014:299) menyebutkan bahwa ada dua (2) cara dalam melakukan partner dengan Kantor Akuntan Publik Asing:

1. Menghubungi dan melakukan perjanjian kerja sama langsung dengan KAP asing yang belum terdapat di Indonesia.
2. Merger dengan KAP lokal yang sudah bekerjasama dengan KAP asing.

Prosedur untuk mendapatkan kerja sama dengan KAP asing umumnya dimulai dari mengajukan minat berafiliasi dan dilanjutkan dengan korespondensi.

2.1.4 Auditor Switching

2.1.4.1 Pengertian Auditor Switching

Bambang Subroto (2014:21) mengungkapkan bahwa:

“*Auditor switching* atau rotasi KAP merupakan salah satu jalan untuk dapat meminimalisir ancaman terhadap independensi atau hubungan familiarisasi antara auditor dengan klien.”

Arens (2013:81) mendefinisikan bahwa:

“*Auditor switching* merupakan keputusan manajemen untuk mengganti auditornya dalam rangka mendapatkan pelayanan jasa dengan kualitas yang baik”

Alexandros (2015) mendefinisikan:

“*Auditor Switching* merupakan pergantian Kantor Akuntan Publik yang dilakukan oleh perusahaan klien dalam pemberian penugasan audit atas laporan keuangan”.

Sedangkan menurut Undang-Undang No 8 Tahun 2011 Rotasi KAP merupakan pembatasan pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis yang diatur dalam peraturan pemerintah.

Persamaan dari definisi tentang *audior switching* atau rotasi merupakan perpindahan atau pergantian KAP yang dilakukan oleh perusahaan klien. *Auditor switching* bermula dari adanya perubahan profesi akuntan tahun 2002-2003, yang dipicu adanya kasus kecurangan yang dilakukan Enron pada 2001, dan melibatkan KAP Arthur Anderson (Bambang Subroto, 2014:282). Hasil dari perubahan masalah tersebut menghasilkan *The Sarbanes Oxley Act* tahun 2002, yang mengatur tentang adanya komite audit independen, tidak bolehnya konsultan menjadi auditor, dan mengatur rotasi akuntan selama 5 tahun.

2.1.4.2 Jenis Auditor Switching

Auditor switching berdasarkan sifatnya dibedakan menjadi dua macam, pertama *auditor switching* bersifat *mandatory* (wajib yang diatur pemerintah) dan *auditor switching* bersifat *voluntary* atau sukarela (Alexandros, 2015).

1. *Auditor Switching* secara *mandatory*

Auditor switching bersifat *mandatory* terjadi ketika ada regulasi atau peraturan yang mewajibkan perusahaan untuk melakukan rotasi KAP (Alexandros, 2015). Menurut Cindana (2019) *auditor switching* bersifat *mandatory* (wajib) artinya pergantian auditor dilakukan karena adanya regulasi atau peraturan pemerintah yang mewajibkan perusahaan untuk melakukan pergantian KAP Indonesia menerapkan peraturan pergantian KAP sejak tahun 2003 yaitu Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 359/KMK06./2003 Pasal 2 tentang: “Jasa Akuntan Publik”, yang kemudian diperbaharui pada tahun 2008 pada Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 Pasal 3, yang dapat disimpulkan bahwa tentang pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari satu entitas oleh KAP png lama 6 (enam) tahun buku berturut-turut, dan oleh seorang akuntan publik png lama 3 (tiga) tahun berturut-turut. Pada tahun 2015 pemerintah Indonesia mengeluarkan kemb Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 tahun 2015 Pasal 11 Ayat 1 membahas mengenai pembatasan jasa audit, bahwa pemberian jasa audit pada suatu entitas oleh akuntan publik dibatasi png lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut, dan akuntan publik dapat memberikan kemb jasa audit kepada klien setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak mendapatkan penugasan. Perusahaan jasa keuangan memiliki peraturan lain yang mengatur *auditor switching* yaitu Peraturan Otoritas Jasa Keuangan yang memperketat pengawasan terhadap akuntan publik yang melakukan audit terhadap penyelenggaraan jasa keuangan, dimana OJK mengeluarkan POJK Nomor 13

Tahun 2017 tentang penggunaan Jasa Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik, dalam kegiatan jasa keuangan. Dalam peraturan tersebut diatur bahwa institusi jasa keuangan wajib membatasi penggunaan jasa audit dari akuntan publik png lama 3 (tiga) tahun berturut-turut. Sedangkan pembatasan penggunaan jasa dari KAP tergantung pada hasil evaluasi Komite Audit, hal ini berlaku untuk Perusahaan sektor *Financial*. Pemerintah mengeluarkan kewajiban tentang *auditor switching* merupakan salah satu peran pemerintah sebagai pihak regulator yang dapat memberikan pelayanan fasilitas dan keadilan bagi kepentingan semua pihak, baik pihak auditor, pihak perusahaan, pihak eksternal, dan pihak pemerintah.

2. *Auditor switching* secara *voluntary* (sukarela)

Auditor switching secara *voluntary* (sukarela) yang artinya pergantian KAP atau akuntan publik dilakukan oleh perusahaan tanpa adanya peraturan atau kewajiban yang memaksa. *Voluntary auditor switching* terjadi karena suatu alasan atau faktor-faktor dari pihak perusahaan klien maupun dari Kantor Akuntan Publik yang bersangkutan di luar ketentuan regulasi yang berlaku (Ni made dan Ketut, 2015:216). Faktor dari pihak perusahaan dapat berupa kegagalan manajemen perusahaan, kesulitan keuangan, pergantian manajemen, ukuran perusahaan, dan hal lain yang menyangkut masalah perusahaan, sedangkan faktor dari auditor atau Kantor Akuntan Publik dapat berupa audit *fee*, kualitas audit, dan konflik dengan klien. Menurut Bambang Subroto (2014:144) beberapa gejala munculnya konflik antara KAP dan klien dapat dimulai dari ketidaknyamanan, ketegangan, krisis, dan kesalahpahaman yang muncul akibat perbedaan ekspektasi antara kedua belah pihak. Pergantian auditor secara *voluntary* memiliki fokus

utama pada sisi klien atau perusahaan, dimana pergantian ini bisa menimbulkan kecurigaan bagi para pemakai laporan keuangan khususnya bagi pihak eksternal perusahaan, karena *auditor switching* terjadi di luar aturan yang berlaku. Hal ini menyebabkan timbul kecurigaan dari pihak investor mengenai faktor yang mempengaruhi *auditor switching* secara *voluntary*, karena biasanya dalam laporan keuangan tidak tercantum faktor yang menjelaskan tentang penyebab pergantian auditor yang dilakukan oleh perusahaan.

2.1.4.3 Landasan Penentuan Auditor Switching Secara Voluntary

Penentuan perusahaan melakukan *auditor switching* dapat dilihat dari perubahan KAP antara tahun t (tahun pembanding) dan tahun $t+1$ (Silviana, 2014). Dapat disimpulkan apabila ada perubahan KAP pada tahun $t+1$ maka terjadi *auditor switching* pada tahun tersebut. Perbedaan untuk menentukan perusahaan melakukan pergantian KAP secara *voluntary* atau *mandatory* dapat dibandingkan dengan KAP yang digunakan 6 tahun kebelakang sesuai pada Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008, apabila perusahaan menggunakan KAP yang berbeda pada tahun tersebut maka bisa dikatakan perusahaan melakukan *auditor switching* secara *mandatory*, dan sebaliknya apabila menunjukkan kesamaan Kantor Akuntan Publik (KAP) maka dipastikan perusahaan pernah melakukan *auditor switching* pada kurun waktu 6 tahun (Silviana, 2014).

Berbeda dengan landasan tahun 2008, pada tahun 2015 yang berlaku mulai April 2015, dimana Peraturan Pemerintah Indonesia Nomor 20 Tahun 2015, hanya mewajibkan mengganti auditor eksternal atau akuntan publik setelah 5

tahun buku berturut-turut memberikan jasa audit, bukan mewajibkan perusahaan untuk mengganti atau membatasi KAP dalam melakukan kegiatan operasionalnya, bagi perusahaan sektor *non financial*. Maka pergantian KAP yang dilakukan oleh perusahaan dimulai pada tahun 2015 bisa dikatakan merupakan *auditor switching* secara *voluntary*. Dimana fenomena *auditor switching* secara *voluntary* terjadi ketika perusahaan mengubah KAP untuk melakukan audit pada laporan keuangannya. Perubahan secara *voluntary* ini dilakukan oleh perusahaan secara sukerela bukan di karenakan kewajiban peraturan yang ditetapkan pemerintah.

2.2 Kerangka Pemikiran

Perusahaan publik adalah perusahaan yang menawarkan dan menjual sahamnya kepada masyarakat umum melalui bursa efek (Bambang Subroto, 2014:1). Perusahaan yang telah *go public* wajib mengeluarkan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor yang independen, hal ini membuat perusahaan yang terdaftar di Bursa Eefek Indonesia wajib melakukan publikasi laporan keuangan, khususnya sektor *Consumer Good Industry* yang merupakan salah satu sektor Manufaktur. Menurut Bambang Subroto (2014:1) laporan keuangan yang dikeluarkan oleh perusahaan dapat dijadikan indikator bagi para pemegang saham perusahaan dalam pengambilan keputusan membeli, menahan, atau menjual kembali sahamnya. Hal ini lah yang mendasari perusahaan melakukan audit laporan keuangan setiap tahunnya oleh Kantor Akuntan Publik yang telah terdaftar dan memiliki kualitas audit yang baik. Dalam penentuan pemilihan KAP faktor terbesar yang akan menjadi pertimbangan klien adalah biaya/keuangan perusahaan, persyaratan auditor, dan investor (Mustofa, 2014:292).

Teori yang mendukung tentang kewajiban perusahaan menggunakan KAP yang berkualitas adalah *agency theory* yang merupakan suatu kontrak antara *principle* dan agen untuk menjalankan aktivitas perusahaan (Budi Santoso, 2015:8). Menurut Joseph Story dalam Budi Santoso (2015:3) konflik pada *agency theory* muncul ketika ada perbedaan kepentingan dan informasi. Semakin besar sumber daya juga dapat menjadi resiko, yang dimana beragamnya sumber dana yang dikelola, aspek hukum yang melingkupinya, disamping manajemen dihadapkan kepada *inherent risk* (Tedi Rustendi, 2017:2). Hubungan antara akuntan publik/KAP dengan konflik pada *agency theory* timbul ketika, akuntan publik mampu menjadi pihak ke tiga dalam penyampaian informasi yang independen. Dalam Ni Made Puspa (2015) masalah yang timbul antara *principle* dan agen dapat dijumpai oleh adanya akuntan publik/auditor. Auditor disini bertindak sebagai mediator yang bersikap independen tanpa memihak diantara keduanya (Alexandros, 2015:155).

KAP sangat dibutuhkan oleh perusahaan publik yang akhirnya memunculkan masalah perusahaan yang melakukan perubahan KAP mereka. Masalah sering terjadi ketika perusahaan mengalami kemajuan dan pertumbuhan, serta ketidakpuasan perusahaan terhadap auditor sebelumnya, sehingga melakukan *auditor switching* untuk mendapatkan kualitas laporan keuangan lebih baik, selain meningkatkan kualitas laporan keuangan menurut Bambang Subroto (2014:23) KAP dapat mempengaruhi kepatuhan klien serta harga saham atau volume perdagangan saham atau dengan kata lain dapat berdampak pada pertumbuhan perusahaan.

Faktor profitabilitas merupakan salah satu faktor perusahaan melakukan *auditor switching*, dimana profitabilitas merupakan rasio yang menggambarkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba dari aktivitas bisnisnya (Herry, 2015:517). Salah satu indikator dalam profitabilitas adalah *Return on Asset* (ROA) yang berisi tentang gambaran seberapa besar kontribusi aset dalam menciptakan laba bersih (Herry, 2015:556). Indikator dalam ROA adalah perbandingan antara laba bersih setelah pajak dan total aset. Semakin besar laba yang dihasilkan perusahaan maka perusahaan harus lebih memperhatikan auditor publik yang digunakan untuk kualitas audit laporan keuangannya, agar dipercaya para investor dan masyarakat (Luki dan Indah, 2015:61). Hal ini didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh Hadri Kusuma (2019) menunjukkan bahwa profitabilitas salah satu faktor yang secara signifikan berpengaruh terhadap *auditor switching*, kemudian penelitian yang dilakukan Kartika Hendra, dkk (2019) dan Shartika A Kencana, dkk (2018), menghasilkan kesimpulan presentase ROA yang merupakan indikator dari profitabilitas berpengaruh positif pada *auditor switching*. Namun masih terdapat hal yang tidak konsisten dimana penelitian yang dilakukan oleh Alexandros dan Dewi Mardawati (2015), selain itu peneliti Aris Sanulika (2018) ketika menggunakan *auditor switching* sebagai variabel mediasi, *auditor switching* tidak memiliki pengaruh terhadap profitabilitas.

Faktor kedua adalah ukuran perusahaan dimana Bambang Riyanto (2011:305) mendefinisikan bahwa Ukuran perusahaan menggambarkan besar kecilnya suatu perusahaan yang ditunjukkan pada total aktiva, jumlah penjualan,

dan rata-rata penjualan. Indikator yang digunakan adalah total aset dimana jumlah total aset mampu menggambarkan seberapa besarnya perusahaan, semakin besar total aset yang dimiliki perusahaan, maka perusahaan masuk kedalam kategori perusahaan besar, dan begitu juga sebaliknya baik bagi perusahaan yang tergolong pada usaha menengah, usaha mikro dan usaha kecil (Alexandros, 2015:156).

Ukuran perusahaan dapat diukur dengan menggunakan logaritma natural dari total aset, karena total aset bernilai besar maka hal ini dapat disederhanakan dengan mentransformasikan kedalam logaritma natural (Imam Ghozali:2018). Hasil yang besar menandakan perusahaan tumbuh dan berkembang secara positif, yang disertai dengan semakin meningkatnya hubungan agensi perusahaan yang tercipta dengan pihak investor. Peningkatan hubungan agensi dan total aset yang dirasa signifikan membuat perusahaan memilih KAP yang lebih independen guna mengurangi resiko yang dihadapi. Semakin besar ukuran perusahaan maka semakin tinggi kemungkinan perusahaan melakukan *auditor switching* (Silviana, 2014), hal ini didukung oleh Siska dan Sri (2016:45) bahwa salah satu faktor yang mempengaruhi *auditor switching* adalah ukuran perusahaan. Klien dengan total aset kecil akan cenderung berpindah menggunakan KAP yang lebih murah dari segi biaya, dan perusahaan dengan total aset besar akan tetap menggunakan KAP biasanya (Cindana dan Majidah, 2019:2994), sebuah ketidaksesuaian apabila perusahaan dengan total aset kecil/perusahaan kecil yang lingkupnya lokal menggunakan KAP yang berafiliasi asing, ketidakefisienan terutama dari segi biaya, sedangkan klien besar tentu menginginkan KAP yang berafiliasi dengan KAP asing (Mustofa, 2014:307). Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan

oleh Vina Kurniaty (2014), Alexandros dan Dewi Mardawati (2015), Cindana dan Majidah (2019), yang menunjukkan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap *auditor switching*, sedangkan Binti Luthfiyati (2016) dan Ella Soraya (2017) menyatakan ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap *auditor switching*, dan penelitian yang dilakukan oleh Junaidi, Novi dan Nurdiono (2016) bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif dari masa kerja auditor di perusahaan. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Siska dan Sri (2016), Aminah, dkk (2017), Khalimatus dan Andi (2018), Shartika A Kencana, dkk (2018), Kartika Hendra, dkk (2019), menunjukkan hasil bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap *auditor switching*, hal ini ditunjukkan oleh penelitian Aris Sanulika (2018) dimana *auditor switching* menjadi variabel mediasi tidak memiliki pengaruh terhadap ukuran perusahaan.

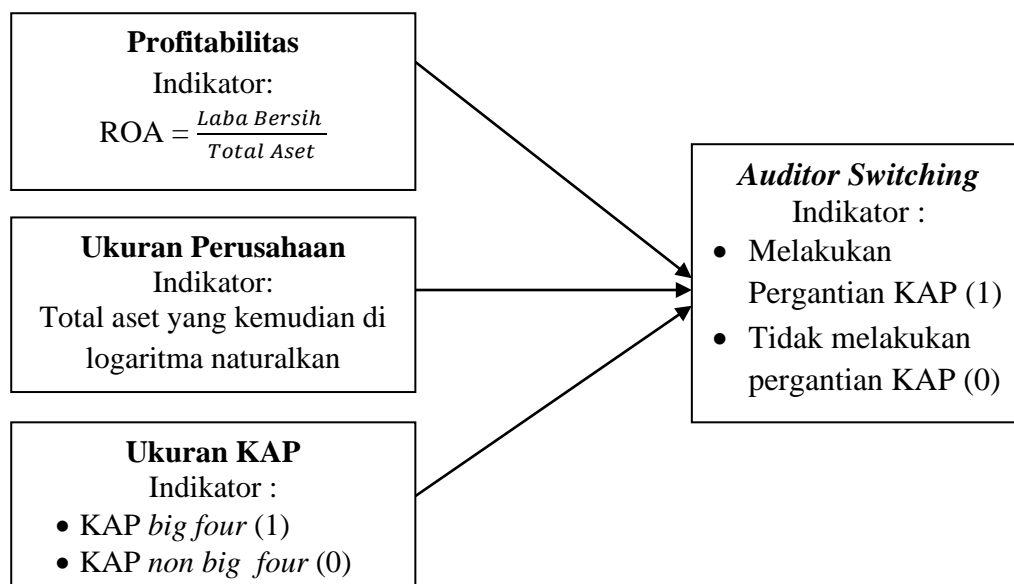
Faktor lainnya adalah ukuran KAP merupakan Kantor Akuntan Publik yang sering dikategorikan KAP besar *Big 4* yaitu *Deloitte, Erns & Young, KPMG*, dan *Pricewaterhouse Coopers* (Messier, 2014:41). Ukuran KAP dibedakan menjadi KAP *big four* dan *non big four*. KAP *big four* dikatakan lebih independen dan dipercaya mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih baik, karena berafiliasi dengan KAP *big four* dunia, sedangkan KAP *non big four* tidak melakukan afilias (Siska dan Sri, 2016:45). Menurut Bambang Subroto (2014:4) mengungkapkan hal yang sama dimana KAP *big four* dianggap mempunyai kualitas yang lebih tinggi dibandingkan dengan KAP yang tidak berafiliasi dengan *big four*. Perusahaan yang sudah menggunakan KAP *big four* untuk mengaudit laporan keuangannya cenderung tidak akan melakukan *auditor switching*

(Silviana, 2014). Perusahaan lebih memilih KAP *big four* untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan dan reputasi perusahaan sehingga mampu menarik minat investor. Alasan lain perusahaan memilih KAP *big four* adalah, karena adanya keyakinan bahwa pengauditan oleh KAP *big four* atau KAP besar dapat menjadikan saham lebih mudah diperdagangkan (Bambang Subroto, 2014:21). Maka pada penelitian kali ini ukuran KAP menggunakan penilaian kategori dummy, dimana penilaian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Siska dan Sri (2016), apabila perusahaan menggunakan KAP *big four* untuk mengaudit laporan keuangan tahunnya diberi nilai 1 (satu) dan diberi nilai 0 (nol) jika diaudit oleh KAP *non big four*. Faktor ukuran KAP berpengaruh positif pada perusahaan yang melakukan *auditor switching* sesuai dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Binti Luthfiyathi (2016), Cindana dan Majidah (2019), Irma Ade dan Intan (2019), Nunung dan Anita (2019) sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Ekka Aprilia (2013), Siska dan Sri (2016), Aminah, dkk (2017), Juli Ismanto dan Dewi (2018) menunjukkan bahwa Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap *auditor switching*. Hal ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Vina Kurniaty (2014), Khmatus dan Andi (2018), Shartika A Kencana, dkk (2018), Kartika Hendra, dkk (2019), yang menunjukkan bahwa ukuran KAP bukan menjadi faktor penentu perusahaan melakukan *auditor switching*.

Auditor switching merupakan merupakan keputusan manajemen untuk mengganti aufitornya dalam rangka mendapatkan pelayanan jasa dengan kualitas yang baik (Arens, 2013:81). Keputusan perubahan KAP secara sukarela dapat menimbulkan isu dikalangan pemegang saham, karena tidak adanya penjelasan

tentang mengapa perusahaan melakukan pergantian KAP. Menurut Bambang Subroto (2014:21) banyak perusahaan *go public* mengganti Kantor Akuntan Publik dimana mengganti KAP lokal dengan KAP nasional yang besar dengan alasan bahwa KAP lokal mempunyai kekurang pahaman tentang ketentuan pasar modal. Pengukuran dalam penelitian *auditor switching* secara *voluntary* pada penelitian Alexandros (2015) menggunakan metode kategori dummy. Maka dalam penelitian ini penulis menggunakan pengukuran kategori dummy, bagi perusahaan yang melakukan *auditor switching* akan di nilai 1 (satu) dan perusahaan yang tidak melakukan *auditor switching* akan diberi nilai 0 (nol).

Berdasarkan kerangka pemikiran diatas, maka penulis akan menguji Profitabilitas, Ukuran Perusahaan, dan Ukuran Kantor Akuntan Publik terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary*. Maka kerangka pemikiran dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran, penulis merumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

1. Profitabilitas berpengaruh positif secara parsial terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary* pada perusahaan Manufaktur Sektor *Consumers Goods Industry* tahun 2015-2018.
2. Ukuran Perusahaan berpengaruh positif secara parsial terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary* pada perusahaan Manufaktur Sektor *Consumers Goods Industry* tahun 2015-2018.
3. Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) berpengaruh negatif secara parsial terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary* pada perusahaan Manufaktur Sektor *Consumers Goods Industry* tahun 2015-2018.
4. Profitabilitas, Ukuran Perusahaan, dan Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) berpengaruh secara simultan terhadap *Auditor Switching* secara *Voluntary* pada perusahaan Manufaktur Sektor *Consumer Goods Industry* tahun 2015-2018.