

**PENGARUH OPINI AUDIT, PERINGKAT KAP, UKURAN PERUSAHAAN
DAN PROFITABILITAS TERHADAP NILAI PERUSAHAAN DENGAN
AUDITOR SWITCHING SEBAGAI VARIABEL MEDIASI**

Aris Sanulika
Universitas Pamulang, Banten
dosen01236@unpam.ac.id

Submitted: 12th August 2018/ **Edited:** 14th September 2018/ **Issued:** 01th October 2018

Cited on : Sanulika, Aris. (2018). Pengaruh Opini Audit, Peringkat Kap, Ukuran Perusahaan Dan Profitabilitas Terhadap Nilai Perusahaan Dengan *Auditor Switching* Sebagai Variabel Mediasi. *SCIENTIFIC JOURNAL OF REFLECTION: Economic, Accounting, Management and Business*, 1(4), 11-20.

DOI: 10.5281/zenodo.1436982

<https://doi.org/10.5281/zenodo.1436982>

ABSTRACT

This research is structured to analyze how Influence of Audit Opinion, Firm Size, Company Size Profitability To Company Value With Switching Auditor As Variable Mediation. The research methodology used using explanatory causality method and using secondary data. Sample selection using purposive sampling method and sample used amounted to 25 companies with rentng time 2008-2014. Based on the result of the audit opinion t test 2,235 with the significance level 0.027 smaller than 0.05. KAP threshold size variable 0.711 with significance level 0,478 greater than 0,05. Variable size of company titung 4,127 with significance level 0,00 less than 0,05. The profitability variable is tcal 4.00 with the significance level 0.00 is less than 0.05. Switcing Auditor Variable tcal -1,892 with 0.061 significance level greater than 0.05. Although the switching auditor directly does not affect the firm's value, the audit opinion variables, KAP size, firm size and profitability to firm value are mediated by the Switching Auditor. The value of the company to increase this means investors' confidence in the company is increasing due to the change of both big four and non big four auditors but the results of his unqualified opinion.

Keywords: Audit Opinion, Firm Size, Company Size, Profitability, Company Value, Auditor Switching

PENDAHULUAN

Pada dasarnya perusahaan berdiri untuk mencapai tujuan, baik tujuan finansial maupun non finansial. Pemilik perusahaan menyadari betul bahwa kemajuan perusahaan adalah modal utama dalam mencapai tujuan. Oleh karenanya berbagai aspek

organisasi seperti modal kerja, SDM, investor, teknologi, bahan baku dan lain sebagainya diupayakan semaksimal mungkin, tidak terkecuali pelaporan keuangan.

Pelaporan keuangan dalam entitas yang paling kecil adalah berita-berita yang mencakup seluruh kegiatan keuangan perusahaan. Namun dalam investasi pelaporan keuangan memiliki makna yang sangat berpengaruh terhadap kinerja dan nilai perusahaan. Hal ini diakibatkan, bahwa pelaporan keuangan menjadi informasi yang menjelaskan secara faktual kondisi keuangan perusahaan. Kemampuan itu yang sering kali mempengaruhi para investor.

Tidak salah jika pemikiran para investor di latar belakang oleh keuntungan, sehingga keputusan investasinya akan sangat bergantung pada kualitas laporan keuangan atau yang disebut kinerja keuangan perusahaan. Dalam penyusunan laporan keuangan yang baik ada peran petugas audit. Penilaiannya penting terhadap hasil laporan keuangan, dan banyak perusahaan berharap memiliki predikat laporan keuangan Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Namun dalam prakteknya memperoleh predikat tersebut tidak mudah, terlebih orientasi perusahaan adalah memiliki struktur modal kerja yang mapan dari sisi Kualias Aset Produktif (KAP), banyak hal dari sisi audit yang perlu diperhatikan misalnya adanya pergantian auditor.

Adanya penilaian terhadap laporan keuangan tersebut diharapkan dalam jangka pendek maupun jangka panjang dapat meningkatkan nilai perusahaan di bursa efek. Tujuannya tidak lain dan tidak bukan adalah sebagai efek bolak balik terhadap optimalisasi operasional bisnis dan penguatan struktur pasar. Namun perusahaan menyadari terlebih dahulu perlu menghadirkan kesempatan dan optimistis fundamental perusahaan seperti mendapatkan opini audit yang baik dengan memperoleh predikat WTP, memiliki struktur aset yang kuat (KAP) dengan menunjukkan tingkat likuidasi yang baik (rasio kas dan hutang lancar), memiliki ukuran perusahaan yang baik dari sisi struktur modal (ekuitas), dan perusahaan mampu menunjukkan kemampuannya dalam menghasilkan laba.

Semua tersebut di atas, adalah bagian dari misi perusahaan dalam mencapai tujuan dan visi yang telah ditetapkan yaitu memberikan kesejahteraan kepada seluruh *stake holder* terkait yang mencakup dewan komisaris, dewan direksi, jajaran manajerial, jajaran operasional, pemerintah dan pangsa pasar.

LANDASAN TEORI

Nilai Perusahaan

Menurut Agus (2010:487) nilai perusahaan adalah nilai jual sebuah perusahaan sebagai suatu bisnis yang sedang beroperasi. Adanya kelebihan nilai jual di atas nilai likuidasi adalah nilai dari organisasi manajemen yang menjalankan perusahaan itu. Sedangkan menurut Harmono (2009:233) Nilai Perusahaan adalah kinerja perusahaan yang dicerminkan oleh harga saham yang dibentuk oleh permintaan dan penawaran pasar modal yang merefleksikan penilaian masyarakat terhadap kinerja perusahaan.

Auditor Switching

Menurut Arens et. al (2010:4) audit adalah *“is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established kriteria”*. *Auditor switching* merupakan perpindahan auditor yang dilakukan oleh perusahaan audit rekanan atas kewajiban yang harus dilakukan sebagaimana di atur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 359/KMK.06/2003 pasal 2. Peraturan ini mengatur bahwa “pemberian jasa audit umum oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan paling lama lima tahun berturut-turut dan pemberian jasa audit umum oleh seorang akuntan publik paling lama tiga tahun berturut-turut”.

Opini Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2012: 74) opini auditor merupakan pendapat yang diberikan oleh auditor tentang kewajaran penyajian laporan keuangan lembaga/perusahaan tempat auditor melakukan audit.

Ukuran KAP

Perusahaan akan mencari KAP yang kredibilitasnya tinggi untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan di mata pemakai laporan keuangan itu (Halim, 1997 dalam Damayanti dan Sudarma, 2007). KAP yang lebih besar (*Big 4*) dianggap lebih mampu mempertahankan tingkat independensi yang memadai daripada rekan-rekan mereka yang lebih kecil karena mereka dapat menyediakan berbagai layanan untuk klien dalam jumlah yang lebih besar, sehingga mengurangi ketergantungan mereka pada klien tertentu (Nasser, *et al.* 2006). Selain itu, KAP yang lebih besar umumnya dianggap sebagai penyedia kualitas audit yang tinggi dan menikmati reputasi tinggi

dalam lingkungan bisnis dan karena itu, akan berusaha untuk mempertahankan independensi mereka untuk menjaga *image* mereka (Nasser, *et al.* 2006).

Ukuran Perusahaan

Bambang Riyanto (2008:313) ukuran perusahaan adalah besar kecilnya perusahaan dilihat dari besarnya nilai *equity*, nilai penjualan atau nilai aktiva. Menurut Agus (2010:249) perusahaan besar yang sudah *well established* akan lebih mudah memperoleh modal di pasar modal dibanding dengan perusahaan kecil. Karena kemudahan akses tersebut berarti perusahaan besar memiliki fleksibilitas yang lebih besar.

Profitabilitas

Menurut Gitman (2006:591) "*profitability is the relationship between revenues and cost generated by using the firm's asset- both current and fixed- in productive activities*". Profitabilitas merupakan faktor yang seharusnya mendapat perhatian penting karena untuk dapat melangsungkan hidupnya, suatu perusahaan harus berada dalam keadaan yang menguntungkan (*profitable*).

METODE PENELITIAN

Pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuantitatif dengan metode deskriptif dan inferensial. Sumber data menggunakan data sekunder melalui pengambilan data keuangan dan non keuangan perusahaan *real estate* yang terdaftar di BEI periode 2009-2014. Teknik pengambilan sampel adalah *Porposive Sampling*. Analisis data menggunakan Model Analisis jalur (*Path Analysis*).

HASIL PENELITIAN

Tabel 1. Analisis Logistik Biner Struktur I

	B	S.E.	Wald	df	Sig.
OPINI	38,435	80385,753	,000	1	1,000
UKURAN_KAP	-1,422	1,359	1,095	1	,295
Step 1 ^a UKURAN_PERUSAHAAN	-61,861	172,193	,129	1	,719
PROFITABILITAS	-,554	2,554	,047	1	,828
Constant	-13,314	40192,877	,000	1	1,000

Sumber : Olah data SPSS, 2014

Tabel 2. Analisis Regresi Struktur II

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-1,372	,327		-4,198	,000
OPINI	,666	,298	,157	2,235	,027
1 UKURAN_KAP	,039	,054	,051	,711	,478
UKURAN_PERUSAHAAN	34,758	8,422	,313	4,127	,000
PROFITABILITAS	,506	,127	,295	4,000	,000
AUDITOR_SWITCHING	-,144	,076	-,132	-1,892	,061

Sumber : Olah data SPSS, 2014

Hasil uji hipotesis 1 : Terdapat pengaruh negatif antara opini audit terhadap Auditor Switching

Variabel opini audit mempunyai nilai koefisien regresi 38,435 dan tingkat signifikansi sebesar 1 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti H_{a1} ditolak sehingga dapat dikatakan bahwa variabel opini audit tidak berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*. Hal ini telah sesuai dengan penelitian Ni Wayan Ari Juliantari dan Ni Ketut Rasmini (2013) yang menyatakan variabel opini audit tahun sebelumnya tidak berpengaruh pada *Auditor Switching*. Perusahaan yang menggunakan auditor baru akan menerima opini yang sama, atau opini yang tidak jauh berbeda dari opini yang diberikan auditor sebelumnya, karena opini auditor berdasarkan kualitas laporan keuangan perusahaan.

Hasil uji hipotesis 2 : Terdapat pengaruh negatif antara ukuran KAP terhadap Auditor Switching

Variabel ukuran KAP mempunyai nilai koefisien regresi regresi -1,422 dan tingkat signifikansi sebesar 0,295 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti H_{a2} ditolak sehingga variabel ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*. Hal ini telah sesuai dengan penelitian Putu Diah Satriantini, Ni Kadek Sinarwati dan Lucy Sri Musmini (2014). Hasil penelitian ini menyatakan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh negatif terhadap *Auditor Switching* karena baik KAP yang berafiliasi dengan *Big Four* ataupun tidak mempunyai standar audit yang sama yaitu SPAP sehingga tidak ada diktomi ataupun klasifikasi ukuran KAP.

Hasil uji hipotesis 3 : Terdapat pengaruh negatif antara ukuran perusahaan perusahaan terhadap Auditor Switching

Variabel ukuran perusahaan mempunyai nilai koefisien regresi -61,861 dan tingkat signifikansi sebesar 0,719 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti H_{a3} ditolak sehingga variabel ukuran perusahaan tidak berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*.

Hal ini telah tidak sesuai dengan penelitian Ni Wayan Ari Juliantari dan Ni Ketut Rasmini (2013) yang menyatakan ukuran perusahaan klien berpengaruh pada *Auditor Switching*. Penelitian ini menyatakan ukuran perusahaan semakin besar tidak menyebabkan adanya keinginan perusahaan untuk melakukan *auditor switching*.

Hasil uji hipotesis 4 : Terdapat pengaruh negatif profitabilitas terhadap Auditor Switching

Variabel profitabilitas mempunyai nilai koefisien regresi -0,554 dan tingkat signifikansi sebesar 0,828 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti H_{a4} ditolak sehingga variabel profitabilitas tidak berpengaruh signifikan terhadap *auditor switching*. Saat perusahaan tidak mampu mengelola modal yang tersedia secara efisien untuk menghasilkan pendapatan tidak menyebabkan adanya keinginan perusahaan untuk melakukan *auditor switching*.

Hasil uji hipotesis 5 : Terdapat pengaruh yang signifikan antara opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan dan profitabilitas terhadap Auditor Switching

Hasil analisis menunjukkan nilai signifikan *chi-square* adalah 0,554 lebih dari 0,05 hal ini berarti H_{a5} ditolak sehingga variabel opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan dan profitabilitas tidak berpengaruh secara simultan terhadap *Auditor Switching*.

Hasil uji hipotesis 6 : Terdapat pengaruh positif antara opini audit terhadap nilai perusahaan

Variabel opini audit t_{hitung} 2,235 dengan tingkat signifikansi 0,027 lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti H_{a6} diterima sehingga variabel opini audit berpengaruh signifikan terhadap nilai perusahaan. Sehingga saat opini audit WTP maka nilai perusahaan akan meningkat.

Hasil uji hipotesis 7 : Terdapat pengaruh positif antara ukuran KAP terhadap nilai perusahaan

Variabel ukuran KAP t_{hitung} 0,711 dengan tingkat signifikansi 0,478 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti H_{a7} ditolak sehingga variabel ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap nilai perusahaan. Investor lebih memperhatikan informasi dari laporan keuangan dari pada informasi siapakah yang melakukan auditatas laporan keuangan tersebut baik *bigfour* maupun *non bigfour*.

Hasil uji hipotesis 8 : Terdapat pengaruh positif antara antara ukuran perusahaan terhadap nilai perusahaan

Variabel ukuran perusahaan t_{hitung} 4,127 dengan tingkat signifikansi 0,00 lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti H_{a8} diterima sehingga variabel ukuran perusahaan berpengaruh signifikan terhadap nilai perusahaan. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa semakin besar ukuran perusahaan maka nilai perusahaan akan semakin meningkat di mata investor. Semakin besar nilai aset yang dimiliki perusahaan terutama industri real estate ternyata kepercayaan investor semakin besar terhadap nilai perusahaan tersebut.

Hasil uji hipotesis 9 : Terdapat pengaruh positif profitabilitas terhadap nilai perusahaan

Variabel profitabilitas t_{hitung} 4,00 dengan tingkat signifikansi 0,00 lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti H_{a9} diterima sehingga variabel profitabilitas berpengaruh signifikan terhadap nilai perusahaan. Hasil penelitian ini bahwa semakin efektif dan efisien penggunaan ekuitas perusahaan untuk menghasilkan pendapatan maka akan diiringi dengan meningkatnya nilai perusahaan. Demikian sebaliknya saat perusahaan tidak mampu mengelola modal yang tersedia secara efisien untuk menghasilkan pendapatan maka nilai perusahaan akan menurun.

Hasil uji hipotesis 10 : Terdapat pengaruh negatif Auditor Switching terhadap nilai perusahaan

Variabel *Auditor Switching* t_{hitung} -1,892 dengan tingkat signifikansi 0,061 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti H_{a10} ditolak sehingga variabel *Auditor Switching* tidak berpengaruh signifikan terhadap nilai perusahaan. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa saat perusahaan melakukan pergantian auditor secara *voluntary* tidak diiringi dengan menurunkan nilai perusahaan. Investor tidak memperhatikan informasi terjadinya suatu pergantian auditor ataupun tidak akan tetapi investor lebih memperhatikan kualitas dan informasi atas laporan keuangan perusahaan.

Hasil uji hipotesis 11 : Terdapat pengaruh yang signifikan antara opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan dan profitabilitas terhadap nilai perusahaan

Variabel *auditor switching* F_{hitung} 8,970 dan F_{tabel} sebesar 2,309 dengan tingkat signifikansi 0,000 lebih kecil dari 0,05. Signifikansi 0,05 hasil yang diperoleh untuk. Variabel opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan, profitabilitas dan *Auditor Switching* berpengaruh secara simultan terhadap nilai perusahaan

Hasil uji hipotesis 12 : Terdapat pengaruh yang signifikan antara opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan dan profitabilitas terhadap nilai perusahaan dimediasi dengan oleh Auditor Switching

Variabel opini audit berpengaruh langsung positif signifikan 0,666 terhadap nilai perusahaan. Sementara pengaruh tidak langsung opini audit terhadap nilai perusahaan melalui *auditor switching* sebagai variabel mediasi 5,534 Sehingga variabel opini audit baik secara langsung maupun melalui *auditor switching* sebagai variabel mediasi akan mempengaruhi nilai perusahaan. $0,666 < 5,534$ sehingga bisa dinyatakan bahwa *auditor switching* berfungsi sebagai mediasi dalam pengaruh opini audit terhadap nilai perusahaan.

Variabel ukuran KAP berpengaruh negatif langsung tidak signifikan 0,039 terhadap nilai perusahaan. Sementara pengaruh negatif tidak langsung ukuran KAP terhadap nilai perusahaan melalui *auditor switching* sebagai variabel mediasi 0,205. Perbandingan pengaruh tidak langsung ukuran KAP terhadap nilai perusahaan melalui *auditor switching* $0,039 < 0,205$ sehingga bisa dinyatakan bahwa *auditor switching* berfungsi sebagai mediasi dalam pengaruh ukuran KAP terhadap nilai perusahaan.

Variabel ukuran perusahaan berpengaruh positif langsung signifikan 34,758 terhadap nilai perusahaan. Sementara pengaruh positif tidak langsung ukuran KAP terhadap nilai perusahaan melalui *auditor switching* sebagai variabel mediasi 8,908. Perbandingan pengaruh tidak langsung ukuran KAP terhadap nilai perusahaan melalui *auditor switching* $34,758 > 8,908$ sehingga bisa dinyatakan bahwa *auditor switching* tidak berfungsi sebagai mediasi dalam pengaruh ukuran perusahaan terhadap nilai perusahaan.

Variabel profitabilitas berpengaruh positif langsung signifikan 0,506 terhadap nilai perusahaan. Sementara pengaruh positif tidak langsung ukuran KAP terhadap nilai perusahaan melalui *auditor switching* sebagai variabel mediasi 0,080 Perbandingan pengaruh tidak langsung ukuran KAP terhadap nilai perusahaan melalui *auditor switching* $0,506 > 0,080$ sehingga bisa dinyatakan bahwa *auditor switching* tidak berfungsi sebagai mediasi dalam pengaruh profitabilitas terhadap nilai perusahaan.

Auditor switching tidak berpengaruh langsung terhadap nilai perusahaan akan tetapi mampu memediasi variabel opini audit, sedangkan variabel ukuran KAP, ukuran perusahaan dan profitabilitas tidak mampu dimediasi dengan oleh *Auditor Switching*.

Nilai perusahaan menjadi meningkat hal ini berarti kepercayaan investor terhadap perusahaan semakin meningkat karena pergantian auditor baik *big four* maupun *non big four* akan tetapi hasil opininya tetap wajar tanpa pengecualian. Yang berarti kualitas laporan keuangan tersebut baik dan informasi atas laporan inilah yang lebih ditangkap oleh investor dibandingkan dengan informasi siapakah yang melakukan audit atas laporan keuangan tersebut.

KESIMPULAN

Kesimpulan dalam penelitian berdasarkan hasil penelitian adalah :

1. Dari 25 sampel perusahaan real estate yang terdaftar di BEI tahun 2009 – 2014 yang diteliti sebesar 11% perusahaan yang melakukan pergantian auditor secara *voluntary* terjadi pada perusahaan.
2. Variabel opini audit ukuran KAP, ukuran perusahaan dan profitabilitas secara parsial tidak berpengaruh terhadap *auditor switching* baik secara parsial maupun simultan. Sedangkan variabel opini audit, ukuran perusahaan dan profitabilitas secara parsial berpengaruh terhadap nilai perusahaan. Ukuran KAP dan *auditor switching* secara parsial tidak berpengaruh terhadap nilai perusahaan. Saat perusahaan melakukan *auditor switching* baik perusahaan tersebut menggunakan KAP yang berafiliasi dengan *bigfour* ataupun *non bigfour* tidak berpengaruh terhadap nilai perusahaan karena tidak ada suatu perbedaan prosedur audit yang dilakukan karena standarnya sama yaitu SPAP.
3. *Auditor switching* tidak berpengaruh langsung terhadap nilai perusahaan akan tetapi mampu memediasi variabel opini audit, sedangkan variabel ukuran KAP, ukuran perusahaan dan profitabilitas tidak mampu dimediasi dengan oleh *Auditor Switching*. Nilai perusahaan menjadi meningkat hal ini berarti kepercayaan investor terhadap perusahaan semakin meningkat, informasi akuntansi lebih banyak diperhatikan oleh investor daripada informasi ukuran KAP karena pergantian auditor baik *big four* maupun *non big four* akan tetapi hasil opininya tetap wajar tanpa pengecualian yang mencerminkan bahwa kualitas laporan tersebut wajar tidak ada salah saji material sehingga pengguna laporan keuangan dapat mengambil keputusan dengan tepat. Semakin besar ukuran perusahaan maka nilai perusahaan akan semakin meningkat di mata investor. Semakin besar nilai

aset yang dimiliki perusahaan terutama industri real estate ternyata kepercayaan investor semakin besar terhadap nilai perusahaan tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

- Agus, R. Sartono. 2010. *Manajemen Keuangan Teori dan Aplikasi*. Yogyakarta: BPFE.
- Arens Alvin A, Elder Randal J, Dan Beasley Mark S. 2010. *Auditing*. Jakarta: Indeks.
- Bambang Riyanto. 2008. *Dasar-dasar Pembelanjaan Perusahaan*. Yogyakarta: BPFE.
- Damayanti, S. Dan Sudarma. M. 2007. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Perusahaan Berpindah Kantor Akuntan Publik. *Simposium Nasional Akuntansi 11*, Pontianak.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit-Undip.
- Gitman, Lawrence J. 2006. *Principles of Managerial Finance* (11th ed). Boston: Addison Wesley.
- Harmono. 2009. *Manajemen Keuangan Berbasis Balanced Scorecard*. (Pendekatan Teori, Kasus, dan Riset Bisnis). Jakarta: Bumi Aksara.
- Juliantari, Ni Wayan Ari Dan Ni Ketut Rasmini. 2013. Auditor Switching Dan Faktor-Faktor Yang Mempengaruhinya. *Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*.
- Menteri Keuangan. 2003. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 359/Kmk.06/2003 Pasal 2 Tentang *Jasa Akuntan Publik*. Jakarta.
- Nasser, Et.Al. 2006. Auditor-Client Relationship: The Case Of Audit Tenure And Auditor Switching In Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 7, Pp. 724-737.
- Satriantini, Putu Diah. Ni Kadek Sinarwati Dan Lucy Sri Musmini. 2014. Pengaruh Pergantian Manajemen, Opini Audit, Dan Ukuran Kap Terhadap Pergantian Kap Pada Perusahaan Real Estate Dan Properti Yang Terdaftar Di Bei Periode 2009-2013. *Jurnal Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha*.
- Sukrisno Agoes. 2012. *Auditing (Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik)*. Jakarta: Salemba Empat.