

## ANALISIS PENGARUH KARAKTERISTIK AUDIT DAN KARAKTERISTIK KLIEN TERHADAP PERGANTIAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK PADA PERUSAHAAN YANG TERDAFTAR DI BURSA EFEK INDONESIA

Kennardi Tanujaya\*

\*Program Studi Akuntansi Universitas Internasional Batam

Jl. Gajah Mada, Baloi Sei Ladi Batam 29442

E-mail: [kennarditanujaya@gmail.com](mailto:kennarditanujaya@gmail.com)

### Abstract

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis karakteristik audit dan karakteristik klien yang mempengaruhi tindakan perusahaan untuk melakukan pergantian Kantor Akuntan Publik (KAP). Variabel dependen dalam penelitian ini adalah pergantian KAP. Variabel independen dalam penelitian ini terdiri dari opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan, pergantian manajemen, pertumbuhan perusahaan, kompleksitas perusahaan, profitabilitas, dan kesulitan keuangan.

Populasi penelitian yang dikumpulkan dengan metode *purposive sampling* terhadap perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2009 sampai 2014. Sampel yang memenuhi kriteria adalah sebanyak 370 perusahaan. Penelitian ini menggunakan metode regresi logistik untuk menganalisis pengaruh independen terhadap variable dependen.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan, pergantian manajemen, pertumbuhan perusahaan, dan kompleksitas perusahaan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pergantian KAP. Variabel independen lainnya seperti profitabilitas dan kesulitan keuangan tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pergantian KAP.

**Kata Kunci:** pergantian KAP, opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan, pergantian manajemen, pertumbuhan perusahaan, kompleksitas perusahaan, profitabilitas, kesulitan keuangan.

### 1. Pendahuluan

Laporan keuangan harus dapat memberikan informasi yang dapat diandalkan oleh manajer, investor, kreditur, dan pemerintah. Pengguna laporan keuangan dapat mengandalkan informasi tersebut apabila Kantor Akuntan Publik (KAP) yang independen telah memastikan reliabilitas dari laporan keuangan yang disajikan (Chadegani, Mohamed, & Jari, 2011). Oleh karena itu, KAP memiliki peran penting bagi perusahaan sebagai pihak yang independen untuk memastikan laporan keuangan dapat dipercaya dan menampilkan informasi yang sebenarnya mengenai keadaan dan posisi keuangan perusahaan.

Setiap perusahaan yang *go public* perlu mempublikasikan laporan keuangan yang telah diaudit oleh Akuntan Publik. Seiring dengan meningkatnya jumlah perusahaan yang *go public* maka kebutuhan jasa audit juga meningkat. Hal tersebut berpengaruh terhadap perkembangan profesi akuntan publik karena memberikan opsi kepada perusahaan untuk terus menggunakan KAP yang sama atau berpindah dari satu KAP ke KAP lain (Khasanah & Nahumury, 2013).

Pemilihan KAP yang akan digunakan oleh suatu perusahaan merupakan keputusan yang penting dan perlu dipertimbangkan dengan baik. Pergantian KAP juga dapat berdampak pada menurunnya tingkat kepercayaan investor terhadap laporan keuangan yang

telah diaudit dan mempertanyakan independensi auditor sehingga dapat mengurangi kredibilitas laporan keuangan (Woo & Koh, 2001). Selain itu pergantian dari satu KAP ke KAP lain membutuhkan biaya dan waktu untuk mencari KAP yang baru sehingga perlu mempertimbangkan biaya dan manfaat yang diperoleh dari pergantian KAP (Skinner & Srinivasan, 2012).

Permasalahan pergantian KAP sudah banyak diteliti oleh akademisi, peneliti, dan praktisi di berbagai negara berkembang. Fenomena ini mulai banyak diteliti setelah banyak terjadinya pergantian KAP di Amerika Serikat di awal tahun 1970. Sejak saat itu, *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) menyetujui bahwa pergantian auditor menjadi permasalahan yang dihadapi oleh *Certified Public Accountant* (Fried & Schiff, 1981). Pergantian KAP dapat menyebabkan suatu KAP kehilangan klien dan pendapatan (Nazri, Smith, & Ismail, 2012).

Beberapa penelitian terdahulu berhasil mengidentifikasi beberapa alasan terjadinya pergantian KAP seperti keinginan perusahaan klien untuk mengurangi biaya audit, meningkatkan kredibilitas laporan keuangan, meningkatkan kualitas audit, biaya agensi yang lebih rendah, memperoleh opini audit yang baik dan sebagainya (Firth, 1999). Berdasarkan berbagai studi empiris yang telah dilakukan peneliti terdahulu, secara umum pergantian

KAP dipengaruhi oleh karakteristik audit dan karakteristik klien. Karakteristik audit meliputi opini audit dan ukuran KAP. Karakteristik klien meliputi ukuran perusahaan, pergantian manajemen, pertumbuhan perusahaan, kompleksitas perusahaan, profitabilitas, dan kesulitan keuangan.

Penelitian yang dilakukan oleh Sriram (2011) membuktikan bahwa perusahaan cenderung melakukan pergantian KAP setelah menerima opini audit dengan pengecualian. Opini audit dengan pengecualian ini dihindari oleh manajer maupun pemilik perusahaan. Opini ini dapat mengakibatkan penurunan kompensasi yang akan diterima oleh manajer (Chow & Rice, 1982). Pemilik perusahaan ingin menghindari opini tersebut karena dapat menimbulkan efek negatif bagi perusahaan dengan adanya kerugian pada harga saham dan kehilangan perjanjian pinjaman (Nyakuwanika, 2014).

Pihak manajemen perusahaan juga dapat mempengaruhi keputusan pemilihan KAP dan seringkali timbul motivasi untuk melakukan pergantian KAP karena adanya kepentingan subjektif. Adanya pergantian direksi dan manajer membuat perusahaan cenderung untuk melakukan pergantian KAP dikarenakan pimpinan yang baru lebih menginginkan hubungan kerjasama dengan KAP tertentu (Williams, 1988). Manajemen yang baru akan mencari KAP yang lebih bisa menyesuaikan dengan keputusan dan penerapan kebijakan akuntansi dari susunan direksi yang baru (Schwartz & Menon, 1985).

Penelitian terhadap pergantian KAP menjadi sangat menarik untuk diteliti karena pergantian KAP tersebut dapat dilakukan secara sukarela oleh perusahaan ataupun diwajibkan oleh ketetapan dari negara (Khasanah & Nahumury, 2013). Pergantian KAP yang dilakukan secara sukarela karena inisiatif perusahaan dapat menimbulkan pertanyaan bagi para investor tentang penyebab terjadinya KAP dimana penyebab tersebut tidak diungkapkan dalam laporan keuangan tahunan. Perusahaan berusaha untuk menutupi penyebab terjadinya pergantian KAP dikarenakan pengungkapan informasi tersebut dapat menyebabkan investor mengetahui adanya potensi permasalahan dalam kondisi keuangan perusahaan (Nazri *et al.*, 2012). Berdasarkan uraian di atas, penelitian lebih lanjut perlu dilakukan untuk mengetahui faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya pergantian KAP.

## 2. Landasan Teori

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 5 tahun 2011, Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah badan usaha yang didirikan oleh Akuntan Publik berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha oleh Menteri. KAP dapat berbentuk usaha perseorangan, persekutuan perdata, firma, atau bentuk usaha lain yang sesuai dengan karakteristik profesi Akuntan Publik. Jasa yang dapat diberikan oleh Akuntan Publik seperti jasa audit atas

informasi keuangan historis, jasa revidu atas informasi keuangan historis dan jasa asuransi lainnya.

Pergantian KAP adalah perubahan KAP oleh klien ataupun pengunduran diri oleh KAP itu sendiri (Turner, Williams, & Weirich, 2005). Pergantian KAP dapat terjadi dikarenakan adanya aturan negara maupun dilakukan secara sukarela. Pergantian KAP secara sukarela dapat disebabkan perusahaan tidak setuju terhadap opini audit yang diberikan (Haskins & Williams, 1990) ataupun dibutuhkan kualitas audit dan tingkat independensi yang lebih tinggi sesuai dengan kebutuhan perusahaan (Joher, Ali, Shamser, Annuar, & Ariff, 2000).

Di Indonesia terdapat pembatasan jangka waktu suatu KAP dalam melakukan audit terhadap klien Hal tersebut diatur di dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 20 tahun 2015. Berdasarkan PP No 20 tahun 2015, pemberian jasa audit atas laporan keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk lima tahun buku berturut-turut. Entitas yang dimaksud terdiri atas industri di sektor pasar modal, bank umum, dana pensiun, perusahaan asuransi/reasuransi dan Badan Usaha Milik Negara (BUMN).

Feng (2013) menyatakan pergantian KAP dapat dilakukan dari KAP *Big Four* ke KAP *non-Big Four* (*downward switching*) dan dari KAP *non-Big Four* ke KAP *Big Four* (*upward switching*). Apabila perusahaan mengalami pertumbuhan yang pesat, ekspansi bisnis, mengakuisisi anak perusahaan maka lebih berkemungkinan perusahaan akan melakukan *upward switching* dimana perusahaan membutuhkan KAP dengan kualitas yang lebih baik (Nazri *et al.*, 2012). Suyono, Yi, dan Riswan (2013) menyatakan bahwa semakin tinggi tingkat risiko klien maka biaya audit akan meningkat. Hal tersebut dapat menyebabkan perusahaan melakukan *downward switching* untuk menggunakan KAP dengan biaya yang lebih rendah.

Menurut Zadeh dan Roohi (2010) terdapat beberapa penyebab perusahaan melakukan pergantian KAP yaitu terdapat perbedaan pendapat tentang konsep penyajian laporan keuangan atau kebijakan akuntansi yang diterapkan oleh klien dengan auditor, terjadi pergantian manajemen atau pemegang saham, membutuhkan kualitas audit yang lebih baik, kurangnya kesepakatan dalam biaya audit dan masalah finansial perusahaan. Kondisi tersebut dapat menyebabkan perusahaan untuk melakukan pergantian KAP untuk mencapai tujuan dan sasaran perusahaan.

Heliodoro, Carreira, dan Lopes (2015) menyatakan bahwa dari hasil penelitian berbagai peneliti di dunia terdapat dua pendekatan yang dapat menjelaskan penyebab perusahaan melakukan pergantian KAP yaitu pendekatan pasar dan pendekatan kontraktual. Pendekatan pasar dimana pergantian KAP dianalisa dari permintaan akan jasa audit dan penawaran yang diberikan oleh KAP. Pergantian KAP juga berkaitan dengan perubahan kondisi keuangan perusahaan (Francis & Wilson, 1988;

Firth 1999). Pendekatan lainnya yaitu kontraktual dimana berfokus pada persepsi audit sebagai kontrak dimana perusahaan memiliki kebebasan dalam memilih KAP serta ada kemungkinan terjadi perselisihan antara perusahaan dan KAP yang menyebabkan terjadinya pergantian KAP (Lennox, 2000).

Berdasarkan hasil penelitian sebelumnya pergantian KAP dipengaruhi oleh berbagai faktor seperti opini audit yang dilakukan oleh Chow dan Rice (1982). Penelitian mengenai pengaruh opini audit terhadap pergantian KAP terus diteliti oleh peneliti lainnya seperti Craswell (1988) dan Iskandar dan Wafa (1993). Karakteristik audit lainnya seperti ukuran KAP (Haskins & Williams, 1990), jumlah tahun diaudit oleh KAP yang sama (Nasser, Wahid, Nazri, & Hudaib, 2006), dan opini audit kelangsungan hidup (Sainty, Taylor, & Williams, 2002; Sankaraguruswamy & Whisenant, 2004; Vanstraelen, 2000) juga diteliti untuk mengetahui pengaruhnya terhadap pergantian KAP. Selain itu biaya audit (Schwartz & Menon, 1985; Firth, 1999) juga digunakan sebagai determinan terhadap pergantian KAP.

Penelitian selanjutnya digunakan variabel lainnya seperti penelitian yang dilakukan oleh Hudaib dan Cooke (2005) pada 297 perusahaan di Inggris. Variabel independen yang digunakan seperti pergantian manajemen (Chan, Lin, & Mo, 2006; Susan & Trisnawati, 2011) dan kesulitan keuangan (Trisnawati & Wijaya, 2009). Variabel kontrol yang digunakan yaitu biaya audit, kondisi keuangan, ukuran perusahaan dan ukuran KAP.

Faktor lain berkaitan dengan klien seperti ukuran perusahaan (Keasey & Watson, 1991; Menon & Williams, 1991), pertumbuhan perusahaan (Williams, 1988; Ettredge, Li, & Scholz, 2007) juga diteliti untuk mengetahui pengaruhnya terhadap pergantian KAP. Penelitian mengenai pergantian KAP diperkaya oleh Bagherpour *et al.* (2006) dengan menambahkan variabel perubahan struktur kepemilikan, perubahan kebijakan, dan tipe industri.

Lopez dan Peters (2011) melakukan penelitian untuk mengetahui dampak masa sibuk auditor dan tuntutan konsentrasi pada audit terhadap pergantian KAP pada perusahaan *go public* di Amerika Serikat. Variabel independen yang digunakan yaitu masa sibuk klien, beban kerja auditor, dan kinerja auditor. Pengaruh masa sibuk terhadap pergantian KAP juga diteliti oleh Feng (2013) dengan berfokus pada ukuran KAP sebelum melakukan pergantian KAP dengan tahun buku bulan Desember.

Nazri *et al.* (2012) melakukan penelitian pengaruh karakteristik audit dan karakteristik klien terhadap pergantian KAP pada perusahaan di Malaysia. Penelitian tersebut mengambil sampel 400 perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Kuala Lumpur. Variabel independen yang digunakan yaitu opini audit, pergantian manajemen, ukuran perusahaan,

kompleksitas perusahaan dan pertumbuhan perusahaan.

Tu (2012) meneliti tentang hubungan antara perubahan pengontrol dan pergantian KAP. Sampel yang digunakan yaitu perusahaan – perusahaan yang terdaftar di *China's A share market* dari tahun 1997-2009. Variabel independen yang digunakan yaitu pergantian bisnis utama, pergantian pemegang saham pengontrol, pergantian direktur, pergantian CEO, opini audit dan ROA (*return on asset*). Yanan, Wen, & Jinzheng (2013) meneliti dengan menggunakan variabel yang berbeda yaitu elemen tata kelola perusahaan pada tahun berikutnya.

Khasanah dan Nahumury (2013) meneliti tentang pengaruh opini audit, pergantian manajemen, ukuran KAP, persentase perubahan ROA, kesulitan keuangan, dan pertumbuhan perusahaan terhadap pergantian KAP. Sampel yang digunakan yaitu 492 perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Suyono, Yi dan Riswan (2013) menggunakan lima variabel yaitu kondisi keuangan klien, biaya audit, tingkat persaingan antar KAP, masa penugasan KAP, dan ukuran KAP untuk meneliti hubungan variabel tersebut terhadap pergantian KAP. Sampel yang diambil dari perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Cara pengumpulan data dengan menggunakan kuesioner.

Di Zimbabwe, Nyakuwanika (2014) melakukan penelitian untuk mengetahui penyebab perusahaan melakukan pergantian KAP dari tahun 2003 – 2013 dimana penelitian tersebut menggunakan kuesioner dengan variabel independen yang diteliti yaitu jasa non-audit, biaya audit, kualitas audit, opini audit, pergantian manajemen, dan ukuran perusahaan. Penelitian serupa juga dilakukan oleh Khasharmeh (2015) dengan sampel 41 perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Bahrain dengan tidak menggunakan variabel jasa non-audit, kualitas audit dan menambahkan variabel yang berbeda yaitu kondisi finansial dan tingkat persaingan.

Penelitian yang dilakukan oleh Bagherpour, Monroe, dan Shailer (2014) berbeda dengan penelitian sebelumnya dimana penelitian yang dilakukan untuk menguji pengaruh kepemilikan pemerintahan terhadap pergantian KAP di Iran. Variabel independen yang digunakan seperti kepemilikan pemerintah, pengaruh pemerintah, perubahan ketidakselarasan, pergantian manajemen dan akrual diskresioner.

Heliodoro *et al.* (2015) melakukan studi empiris di Portugal dengan tujuan untuk membuktikan seberapa besar pengaruh jenis opini audit terhadap pergantian KAP. Sampel penelitian berupa 57 perusahaan dari 120 perusahaan yang ada di pangsa saham Portugal. Variabel independen yang digunakan yaitu opini audit. Studi ini menunjukkan opini audit pengecualian berkaitan dengan aset dan ekuitas lebih berpengaruh terhadap pergantian KAP.

Berdasarkan model penelitian yang dibangun oleh peneliti, maka dugaan pernyataan sementara untuk penelitian ini adalah:

- H<sub>1</sub> : Opini audit berpengaruh signifikan positif terhadap pergantian KAP  
 H<sub>2</sub> : Ukuran KAP berpengaruh signifikan negatif terhadap pergantian KAP  
 H<sub>3</sub> : Ukuran perusahaan berpengaruh signifikan negatif terhadap pergantian KAP  
 H<sub>4</sub> : Pergantian manajemen berpengaruh signifikan positif antara terhadap pergantian KAP  
 H<sub>5</sub> : Pertumbuhan perusahaan berpengaruh signifikan positif antara terhadap pergantian KAP  
 H<sub>6</sub> : Kompleksitas perusahaan berpengaruh signifikan positif antara terhadap pergantian KAP  
 H<sub>7</sub> : Profitabilitas berpengaruh negatif signifikan terhadap pergantian KAP  
 H<sub>8</sub> : Kesulitan keuangan berpengaruh positif signifikan terhadap pergantian KAP

### 3. METODE PENELITIAN

Rancangan penelitian merupakan pedoman dalam melaksanakan penelitian agar data dapat dikumpulkan secara efektif serta dapat diolah dan dianalisis sesuai dengan tujuan yang ingin dicapai. Rancangan penelitian ini bersifat kuantitatif karena pada pengujiannya menggunakan variabel-variabel dalam bentuk angka dan melakukan prosedur analisis data menggunakan statistika. Ditinjau dari tujuan penelitian, penelitian ini merupakan penelitian dasar karena penelitian ini bertujuan untuk menguji hipotesis apakah variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Penelitian ini hanya bersifat memecahkan permasalahan secara teoritis dan tidak mempengaruhi secara langsung pada

penentuan kebijakan serta tindakan atau kinerja tertentu (Indriantoro & Supomo, 2011).

Penelitian ini menggunakan perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) sebagai objek penelitian. Pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan metode sampel bertujuan (*purposive sampling*). Setiap sampel data yang terpilih harus memenuhi kriteria-kriteria sebagai berikut:

1. Perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dan menerbitkan laporan keuangan yang telah diaudit serta melampirkan laporan audit independen selama enam tahun berturut-turut dari periode 2009-2014.
2. Laporan keuangan harus menyediakan data untuk mengukur variabel opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan, pergantian manajemen, pertumbuhan perusahaan, kompleksitas perusahaan, profitabilitas, dan kesulitan keuangan.

Data penelitian yang digunakan merupakan gabungan data dari cross sectional dan time series. Cross sectional merupakan suatu studi untuk mengetahui hubungan komparatif beberapa subjek yang diteliti sedangkan time series lebih menekankan data penelitian berupa data rentetan waktu (Indriantoro & Supomo, 2002).

Penelitian ini menggunakan dua jenis variabel yaitu variabel dependen dan independen. Variabel dependen yang digunakan yaitu pergantian KAP. Variabel independen yang digunakan ada delapan yaitu opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan, pergantian manajemen, pertumbuhan perusahaan, kompleksitas perusahaan, profitabilitas, dan kesulitan keuangan.

Tabel 1  
Definisi Operasional Variabel

Variabel	Definisi	Indikator	Skala	Sumber
Pergantian KAP	Perubahan KAP antara periode sebelumnya dengan periode sekarang (Nazri <i>et al.</i> , 2012).	satu (1) apabila perusahaan melakukan pergantian KAP, dan nol untuk sebaliknya	Nominal	Nazri <i>et al.</i> (2012)
Opini Audit	pernyataan yang diberikan oleh auditor untuk menilai kewajiban suatu laporan keuangan.	Satu (1) jika perusahaan menerima opini audit selain wajar tanpa pengecualian, dan nol jika sebaliknya.	Nominal	Khasanah dan Nahumury (2013)
Ukuran KAP	Terbagi menjadi dua kelompok yaitu KAP yang berafiliasi dengan Big Four dan KAP yang tidak berafiliasi dengan Big Four.	satu (1) jika perusahaan menggunakan jasa audit KAP Big Four, dan nol untuk sebaliknya.	Nominal	Khasanah dan Nahumury (2013)
Ukuran Perusahaan	Menunjukkan besar kecilnya suatu perusahaan yang diukur dengan menggunakan total aset yang dimiliki oleh perusahaan	$\log_{10}$ Total Aset	Rasio	Nazri <i>et al.</i> (2012)
Pergantian Manajemen	Pergantian direksi dalam suatu perusahaan yang disebabkan oleh keputusan rapat pemegang saham atau berhenti karena keinginan	satu (1), jika perusahaan mengalami pergantian susunan direksi dari tahun sebelumnya, dan nol untuk sebaliknya.	Nominal	Nazri <i>et al.</i> (2012)

	sendiri.				
Pertumbuhan Perusahaan	Menunjukkan peningkatan kinerja perusahaan (Prastiwi & Wilsya, 2009).	Persentase perubahan penjualan dari tahun t dengan tahun t-1	Rasio		Nazri <i>et al.</i> (2012)
Kompleksitas Perusahaan	Kompleksitas perusahaan dilihat dari jumlah anak perusahaan yang dimiliki oleh induk perusahaan.	satu (1) jika anak perusahaan lebih dari lima., dan nol untuk sebaliknya,	Nominal		Nazri <i>et al.</i> (2012)
Profitabilitas	Kemampuan perusahaan untuk mendapatkan laba dalam suatu periode tertentu serta sebagai tolak ukur kinerja keuangan yang dapat menggambarkan reputasi perusahaan	ROA = Laba Bersih/ Total Aset $ChangeROA = (ROA_{t=n} - ROA_{t=n-1}) / ROA_{t=n-1} \times 100\%$ Keterangan: ROA <sub>t=n</sub> = ROA pada tahun n ROA <sub>t=n-1</sub> = ROA pada tahun n-1	Rasio		Khasanah dan Nahumury (2013)
Kesulitan Keuangan	Kesulitan keuangan merupakan kondisi perusahaan yang berada dalam kesulitan keuangan atau terancam mengalami kebangkrutan	DER ( <i>debt to equity ratio</i> ) = Total Hutang / Total Ekuitas	Rasio		Khasanah dan Nahumury (2013)

Sumber: Penulis, 2015.

#### Metode Analisis Data

Metode analisis data dimulai dengan uji outlier. Kemudian uji statistik deskriptif untuk menampilkan deskripsi data. Uji asumsi klasik yang harus dipenuhi yaitu uji multikolinearitas. Uji hipotesis dilakukan dengan menggunakan regresi *binary logistic* dikarenakan variabel dependen menggunakan skala pengukuran nominal (*dummy variable*). Pengujian hipotesis penelitian dilakukan dengan uji *Hosmer and Lemershow Test*, uji *model summary (Nagelkerke R Square)* dan uji *variables in equations (Wald)*.

#### 4. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini menggunakan data sekunder dari perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Data yang digunakan adalah laporan keuangan perusahaan yang sudah diaudit yang terdiri dari

laporan posisi keuangan, laporan laba rugi komprehensif, laporan arus kas, laporan perubahan modal, catatan atas laporan keuangan, dan laporan auditor independen dari tahun 2009 sampai dengan 2014.

Jumlah perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sampai dengan tahun 2014 sebanyak 508 perusahaan sedangkan yang memenuhi kriteria sampel adalah sebanyak 370 perusahaan. Jumlah data sampel yang memenuhi kriteria adalah sebanyak 1.850 data perusahaan dimana terdapat 21 data *outlier* yang merupakan data ekstrim sehingga tidak digunakan dalam penelitian ini. Sisa data yang tersisa adalah sebanyak 1.829 data setelah dikurangi dengan data diluar kriteria dan *outlier*. Adapun hasil dari masing-masing statistik deskriptif setelah *outlier* adalah:

Tabel 2  
Hasil Uji Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Ukuran Perusahaan (juta)	1.829	6.816	635.618.708	13.610.448	49.569.823
Pertumbuhan Perusahaan	1.829	-3,27	25,94	0,2347	0,9864
Profitabilitas	1.829	-47,59	38,42	- 0,1809	4,2111
Kesulitan Keuangan	1.829	-51,33	70,83	1,8503	5,1355

Sumber: Data penelitian diolah, 2015.

Pengamatan yang dilakukan pada Tabel 2 di atas menunjukkan bahwa data yang diolah sebanyak 1.829 data. Deskriptif ukuran perusahaan menunjukkan bahwa perusahaan yang terdaftar di BEI tergolong perusahaan yang cukup besar karena menurut peraturan Badan Pengawas Pasar Modal XI/PM/1997,

perusahaan besar merupakan perusahaan dengan total aktiva lebih dari 100 miliar dimana perusahaan yang terdaftar di BEI memiliki rata-rata total aset sebesar Rp 13.610.448.804.363,34. Standar deviasi pada data ini menunjukkan nilai sebesar 49.569.823 artinya tingkat variasi data sangat tinggi terhadap kemungkinan perusahaan melakukan pergantian KAP.

Nilai rata-rata dari pertumbuhan sebesar 0,2347 menunjukkan rata-rata perusahaan mengalami pertumbuhan yang kecil. Profitabilitas diukur dengan menggunakan perubahan rasio total laba bersih pada total aktiva memiliki data minimum sebesar -47,59 dan data maksimum sebesar 38,42. Hasil tersebut menunjukkan adanya perusahaan yang memiliki tingkat perubahan total laba bersih dan total aktiva yang cukup drastis. Nilai rata-rata dari profitabilitas sebesar -0,1809 artinya perusahaan memiliki tingkat pengembalian aset yang cukup rendah.

Kesulitan keuangan diukur dari rasio total hutang terhadap total ekuitas memiliki nilai rata-rata

kesulitan keuangan sebesar 1,8503 dimana hal tersebut menunjukkan bahwa rata-rata perusahaan di BEI lebih banyak dibiayai oleh hutang daripada modal sehingga risiko terjadi kesulitan keuangan cukup tinggi.

Tabel 3 menunjukkan hasil uji statistik deskriptif untuk pengukuran variabel yang bersifat nominal. Statistik deskriptif dari variabel pergantian KAP, opini audit, ukuran KAP, pergantian manajemen, dan kompleksitas perusahaan dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 3  
*Hasil Uji Statistik Deskriptif Variabel Dummy*

	Kategori	Frekuensi	Persentase
Pergantian KAP	1 = Terjadi pergantian KAP	294	16,10%
	0 = Tidak terjadi pergantian KAP	1.535	83,90%
Opini Audit	1 = Opini audit selain wajar tanpa pengecualian	200	10,90%
	0 = Opini audit wajar tanpa pengecualian	1.629	89,10%
Ukuran KAP	1 = KAP afiliasi <i>Big Four</i>	736	40,20%
	0 = KAP non-afiliasi <i>Big Four</i>	1.093	59,80%
Pergantian Manajemen	1 = Terjadi pergantian direksi	816	44,60%
	0 = Tidak terjadi pergantian direksi	1.013	55,40%
Kompleksitas Perusahaan	1 = Anak perusahaan lebih dari 5	637	34,80%
	0 = Anak perusahaan kurang dari 5	1.192	65,20%

Sumber: Data penelitian diolah, 2015.

Tabel 3 menunjukkan bahwa rata-rata perusahaan yang terdaftar di BEI jarang melakukan pergantian KAP. Hal tersebut menunjukkan rata-rata perusahaan tetap konsisten menggunakan jasa audit dari KAP yang sama. Perusahaan di BEI mayoritas mendapatkan opini audit wajar tanpa pengecualian dengan persentase 89,10% sedangkan opini audit selain wajar tanpa pengecualian hanya 10,90%. Hal ini dapat menjelaskan bahwa rata-rata perusahaan menyajikan laporan keuangan dengan wajar sesuai standar akuntansi yang berlaku.

Tabel 3 menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan di BEI menggunakan KAP yang bukan Big Four dengan jumlah 1093 data atau persentase 59,80% sedangkan perusahaan yang menggunakan KAP Big Four adalah sebesar 736 data atau 40,20%. Hasil tersebut menunjukkan bahwa perusahaan di Indonesia yang menggunakan jasa bukan Big Four lebih banyak dibandingkan jasa Big Four.

Tabel 3 menunjukkan sebagian besar dari data sampel perusahaan tidak melakukan pergantian

manajemen dengan persentase sebesar 55,40% sedangkan yang melakukan pergantian manajemen sebesar 44,60%. Hal ini menjelaskan bahwa rata-rata perusahaan di BEI jarang melakukan pergantian manajemen.

Variabel kompleksitas perusahaan diukur dari jumlah anak perusahaan dengan melihat apakah perusahaan memiliki jumlah anak perusahaan lebih dari lima atau tidak. Variabel tersebut menunjukkan bahwa pada umumnya perusahaan yang terdaftar di BEI memiliki anak perusahaan kurang dari lima dengan persentase 65,20%. Hal ini menjelaskan bahwa bisnis perusahaan fokus pada aktivitas induk perusahaan. Hasil uji multikolinearitas untuk penelitian ini adalah sebagai berikut:

Tabel 4  
*Hasil Uji Multikolinearitas*

Variabel	Colinearity Statistics		Kesimpulan
	Tolerance	VIF	
Opini audit	0,943	1,060	Tidak terjadi multikolinearitas
Ukuran KAP	0,809	1,236	Tidak terjadi multikolinearitas
Ukuran Perusahaan	0,662	1,511	Tidak terjadi multikolinearitas
Pergantian Manajemen	0,967	1,034	Tidak terjadi multikolinearitas
Pertumbuhan Perusahaan	0,996	1,004	Tidak terjadi multikolinearitas
Kompleksitas Perusahaan	0,820	1,220	Tidak terjadi multikolinearitas
Profitabilitas	0,989	1,011	Tidak terjadi multikolinearitas
Kesulitan Keuangan	0,919	1,088	Tidak terjadi multikolinearitas

Sumber: Data sekunder diolah, 2015.

Hasil pengujian multikolinearitas pada Tabel 4 menunjukkan bahwa nilai VIF untuk semua variabel tersebut menunjukkan nilai VIF kurang dari 10 dan nilai *tolerance* yang lebih dari 0,1. Hal ini berarti bahwa variabel yang diuji tidak terjadi

multikolinearitas atau hubungan antar variabel independen dalam model penelitian.

Hasil pengujian *model summary* dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 5  
*Hasil Uji Model Summary (Nagelkerke R Square)*

Step	-2 Log Likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	1.496,238 <sup>a</sup>	0,062	0,105

Sumber: Data penelitian diolah, 2015.

Tabel 5 menunjukkan nilai *Nagelkerke R square* 0,105 atau 10,5 % yang berarti variabel-variabel independen dapat menjelaskan variabel dependen sebesar 10,5 % sedangkan 89,5% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak terdapat dalam model. Faktor yang dimaksud seperti variabel dalam tata kelola perusahaan seperti dualitas CEO (Lin & Liu, 2009),

kepemilikan institusional, kepemilikan publik (Suparlan & Andayani, 2010), komite audit (Yanan *et al.*, 2013), dan kepemilikan pemerintah (Bagherpour *et al.*, 2014).

Hasil pengujian *hosmer and lemeshow test* dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 6  
*Hasil Uji Hosmer-Lemeshow Test*

Step	Chi-square	Df	Sig
1	11,342	8	0,183

Sumber: Data penelitian diolah, 2015.

Berdasarkan hasil uji *Hosmer and Lemeshow Test* pada Tabel 6 menunjukkan nilai signifikansi 0,183. Nilai signifikansi tersebut lebih dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel independen yang diteliti secara simultan memiliki pengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Selain itu dapat

dibuktikan bahwa model penelitian dapat digunakan untuk memprediksi faktor yang mempengaruhi pergantian KAP.

Hasil pengujian *variables in the equation* dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 7  
*Hasil Uji Variables In The Equation*

Variabel	B	Sig.	Kesimpulan	Hipotesis
Opini Audit	0,449	0,017	Signifikan Positif	Terbukti
Ukuran KAP	-0,811	0,000	Signifikan Negatif	Terbukti
Ukuran Perusahaan	-0,146	0,001	Signifikan Negatif	Terbukti
Pergantian Manajemen	0,291	0,030	Signifikan Positif	Terbukti
Pertumbuhan Perusahaan	0,133	0,038	Signifikan Positif	Terbukti
Kompleksitas Perusahaan	0,452	0,007	Signifikan Positif	Terbukti
Profitabilitas	-0,015	0,289	Tidak signifikan	Tidak Terbukti
Kesulitan Keuangan	-0,016	0,216	Tidak signifikan	Tidak Terbukti
Constant	2,147	0,077	-	-

Sumber: Data penelitian diolah, 2015.

#### a. Pembahasan hasil uji hipotesis 1

Nilai signifikansi variabel opini audit adalah 0,017 dan nilai koefisiensi 0,449. Nilai signifikansi tersebut kurang dari 0,05 maka dapat disimpulkan variabel opini audit berpengaruh signifikan positif terhadap pergantian KAP. Oleh karena itu,  $H_1$  dapat dibuktikan. Apabila perusahaan menerima opini audit selain wajar tanpa pengecualian maka perusahaan cenderung akan melakukan pergantian KAP.

Divianto (2011) menyatakan bahwa penerimaan opini audit selain wajar tanpa pengecualian mempengaruhi klien untuk melakukan pergantian KAP. Hal ini disebabkan pemberian opini audit selain wajar tanpa pengecualian mengindikasikan terhadap masalah dalam laporan keuangan yang disajikan sehingga pandangan investor dan kreditor cenderung negatif.

Hasil penelitian tersebut konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Chow dan Rice (1982), Craswell (1988), Firth (1999), Hudaib dan Cooke (2005), Davidson, , Jiraporn & Dadalt (2006), Calderon dan Ofobike (2008), Lin dan Liu (2009), Landsman *et al.* (2009), Sriram (2011), Divianto (2011), Tu (2012), dan Heliodoro *et al.* (2015) yang menunjukkan hasil signifikan positif. Namun tidak konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Schwartz dan Menon (1985), Haskin dan Williams (1990), Iskandar dan Wafa (1993), Williams (1988), Joher *et al.* (2000), Bagherpour *et al.* (2006), Trisnawati dan Wijaya (2009), Zadeh dan Roohi (2010), Ismail, Aliahmed, Nassir, & Hamid (2008), Chadegani *et al.* (2011), Susan dan Trisnawati (2011), Nazri *et al.* (2012), Mande dan Son (2013), Yanan *et al.* (2013), Khasanah dan Nahumury (2013), dan Nyakuwanika (2014) yang tidak menemukan adanya pengaruh signifikan terhadap pergantian KAP. Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Woo dan Koh (2001) menunjukkan opini audit mempunyai pengaruh signifikan negatif terhadap pergantian KAP.

#### b. Pembahasan hasil uji hipotesis 2

Nilai signifikansi dari variabel ukuran KAP adalah 0,000 dan koefisien -0,811 menunjukkan bahwa ukuran KAP memiliki pengaruh yang

signifikan negatif terhadap pergantian KAP. Oleh karena itu,  $H_2$  dapat dibuktikan. Perusahaan yang menggunakan KAP yang masuk kategori *non-Big Four* akan cenderung melakukan pergantian KAP dibandingkan perusahaan yang menggunakan KAP *Big Four* dimana KAP *Big Four* lebih dipercaya memiliki kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan KAP *non-Big Four*. Perusahaan yang menggunakan KAP *Big Four* memiliki kemungkinan kecil untuk melakukan pergantian KAP dimana KAP *Big Four* memiliki reputasi lebih tinggi sehingga dapat menghasilkan reaksi positif dari investor (Sulistiarini & Sudarno, 2012).

Hasil penelitian tersebut konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Woo dan Koh (2001), Hackebrack dan Hogan (2002), Agular dan Barbadillo (2003), Nasser *et al.* (2006), Ettredge *et al.* (2007), Calderon dan Ofobike (2008), Prastiwi dan Wilsya (2009), Trisnawati dan Wijaya (2009), Zadeh dan Roohi (2010), Sriram (2011), Chadegani *et al.* (2011), Susan dan Trisnawati (2011), Pratitis (2012), Sulistiarini dan Sudarno (2012), Khasanah dan Nahumury (2013), dan Nyakuwanika (2014) yang menunjukkan hasil signifikan negatif. Namun hasil tersebut tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Keasey dan Watson (1991), Krishnan (1994), Joher *et al.* (2000), Sainty *et al.* (2002), Hudaib dan Cooke (2005) yang menunjukkan hasil tidak signifikan.

#### c. Pembahasan hasil uji hipotesis 3

Variabel ukuran perusahaan memiliki nilai signifikansi 0,001 dan nilai koefisien -0,146. Nilai signifikansi tersebut kurang dari 0,05 menunjukkan variabel ukuran perusahaan berpengaruh signifikan negatif terhadap pergantian KAP. Oleh karena itu,  $H_3$  dapat dibuktikan. Semakin besar ukuran suatu perusahaan maka semakin kecil kemungkinan perusahaan akan melakukan pergantian KAP.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Haskins dan Williams (1990), Krishnan (1994), Hackenbrack dan Hogan (2002), Sainty *et al.* (2002), Ettredge *et al.* (2007), Weber, Willenborg, & Zhang (2008), Lin dan Liu

(2009), Suparlan dan Andayani (2010), Lopez dan Peters (2011), Skinner dan Srinivasan (2012) dan Yanan *et al.* (2013) yang menunjukkan hasil signifikan negatif. Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Keasey dan Watson (1991), Iskandar dan Wafa (1993), Joher *et al.* (2000), Archambeault dan Dezoort (2001), Carcello dan Neal (2003), Vanstralen (2000), Hudaib dan Cooke (2005), Bagherpour *et al.* (2006), Chan *et al.* (2006), Blouin, Grein, & Rountree (2007), Prastiwi dan Wilsya (2009), Zadeh dan Roohi (2010), Kwak, Eldrige, Shi, & Kou (2011), Chadegani *et al.* (2011), Pratitis (2012), dan Mande dan Son (2013) yang menunjukkan pengaruh tidak signifikan. Hasil penelitian ini juga tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Francis dan Wilson (1988), Menon dan Williams (1991), Nasser *et al.* (2006), Davidson *et al.* (2006), Calderon dan Ofobike (2008), Landsman *et al.* (2009), Robinson *et al.* (2009), Sriram (2011), Nazri *et al.* (2012), Feng (2013), dan Nyakuwanika (2014) yang menunjukkan hasil signifikan positif.

#### d. Pembahasan hasil uji hipotesis 4

Nilai signifikansi dari variabel pergantian manajemen adalah 0,030 dan nilai koefisien 0,291 menunjukkan bahwa pergantian manajemen memiliki pengaruh yang signifikan positif terhadap pergantian KAP. Oleh karena itu,  $H_4$  dapat dibuktikan. Pergantian manajemen dapat menyebabkan terjadinya perubahan kebijakan perusahaan termasuk kebijakan dalam pemilihan KAP. Manajemen cenderung untuk memilih KAP yang lebih mudah bekerja sama sesuai dengan kepentingan perusahaan dengan harapan KAP baru dapat memberikan jenis opini yang diinginkan oleh perusahaan.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Keasey dan Watson (1991), Firth (1999), Joher *et al.* (2000), Woo dan Koh (2001), Carcello dan Neal (2003), Hudaib dan Cooke, (2005), Zadeh dan Roohi (2010), Susan dan Trisnawati (2011), Nazri *et al.* (2012), Sulistiarini dan Sudarno (2012), Tu (2012), dan Nyakuwanika (2014). Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Chow dan Rice (1982), Williams, (1988) Schwartz dan Menon, (1985), Bagherpour *et al.* (2006), Chan *et al.* (2006), Ismail *et al.* (2008), Suparlan dan Andayani (2010), Chadegani *et al.* (2011), dan Khasanah dan Nahumury (2013) yang menunjukkan hasil tidak signifikan.

#### e. Pembahasan hasil uji hipotesis 5

Nilai signifikansi dari variabel pertumbuhan perusahaan adalah 0,038 dan nilai koefisien 0,133 menunjukkan bahwa variabel pertumbuhan perusahaan memiliki pengaruh signifikan positif terhadap pergantian KAP. Oleh karena itu,  $H_5$  tidak dapat dibuktikan karena semakin tinggi pertumbuhan perusahaan maka perusahaan membutuhkan jasa KAP yang lebih berkualitas untuk menangani transaksi

yang semakin kompleks sehingga perusahaan cenderung untuk melakukan pergantian KAP.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Francis dan Wilson (1988), Haskins dan Williams (1990), Joher *et al.* (2000), Ismail *et al.* (2008), Landsman *et al.* (2009), Skinner dan Srinivasan (2012), dan Nazri *et al.* (2012). Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Robinson *et al.* (2009) dan Prastiwi dan Wilsya (2009) yang menunjukkan hasil signifikan negatif. Williams (1988), Woo dan Koh (2001), Nasser *et al.* (2006), Bagherpour *et al.* (2006), Ettredge *et al.* (2007), Lopez dan Peters (2011), Mande dan Son (2013), Khasanah dan Nahumury (2013), dan Feng (2013) menunjukkan pengaruh yang tidak signifikan.

#### f. Pembahasan hasil uji hipotesis 6

Nilai signifikansi dari variabel kompleksitas perusahaan adalah 0,007 dan nilai koefisien 0,452 menunjukkan bahwa kompleksitas perusahaan memiliki pengaruh yang signifikan positif terhadap pergantian KAP. Oleh karena itu,  $H_6$  dapat dibuktikan. Semakin banyak anak perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan maka perusahaan cenderung melakukan pergantian KAP. Semakin tinggi tingkat kompleksitas perusahaan tentunya akan membutuhkan KAP dengan kualitas dan tingkat independensi yang lebih tinggi untuk meningkatkan kualitas pelaporan keuangan.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Woo dan Koh (2001) dan Nazri *et al.* (2012). Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Palmrose (1984), Calderon dan Ofobike, (2008), Skinner dan Srinivasan (2012) yang menunjukkan pengaruh yang tidak signifikan.

#### g. Pembahasan hasil uji hipotesis 7

Nilai signifikansi dari variabel profitabilitas adalah 0,289 menunjukkan bahwa profitabilitas memiliki pengaruh yang tidak signifikan terhadap pergantian KAP. Oleh karena itu,  $H_7$  tidak dapat dibuktikan artinya tinggi rendahnya tingkat profitabilitas perusahaan tidak mempengaruhi keputusan perusahaan untuk melakukan pergantian KAP. Hasil penelitian yang tidak signifikan dapat dikarenakan adanya hubungan yang terjalin antara KAP dengan perusahaan sehingga perusahaan percaya dengan KAP dan memilih tetap menggunakan KAP yang lama dalam keadaan apapun (Khasanah & Nahumury, 2013).

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Iskandar dan Wafa (1993), Williams (1988), Firth (1999), Joher *et al.* (2000), Sainty *et al.* (2002), Bagherpour *et al.* (2006), Chan *et al.* (2006), Blouin *et al.* (2007), Trisnawati dan Wijaya (2009), Kwak *et al.* (2011), Lopez dan Peters (2011), Susan dan Trisnawati (2011), Mande dan Son (2013), Khasanah dan Nahumury (2013),

Black, Burton & Maggina (2013) dan Feng (2013). Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian yang Williams (1988), Woo dan Koh (2001), Weber *et al.* (2008), dilakukan Landsman *et al.* (2009), Skinner dan Srinivasan (2012), dan Tu (2012) yang menunjukkan hasil signifikan negatif sedangkan Maggina (2008) menunjukkan hasil signifikan positif.

#### h. Pembahasan hasil uji hipotesis 8

Nilai signifikansi dari variabel kesulitan keuangan adalah 0,216 menunjukkan bahwa kesulitan keuangan memiliki pengaruh yang tidak signifikan terhadap pergantian KAP. Oleh karena itu,  $H_7$  tidak dapat dibuktikan, berarti tingkat kesulitan keuangan perusahaan tidak mempengaruhi apakah perusahaan melakukan pergantian KAP atau tidak. Hasil yang tidak signifikan dikarenakan kesulitan keuangan dapat diukur setelah dilakukan penutupan buku akhir tahun dan masa penugasan audit dilakukan setelah tahun berjalan berakhir sehingga kondisi kesulitan keuangan yang dialami perusahaan tidak mempengaruhi keputusan dalam pergantian KAP.

Pertimbangan lainnya seperti KAP lama telah mengetahui dan mengerti akan kondisi dan operasional perusahaan dan apabila menggunakan KAP baru tentunya pemahaman awal tentang kondisi perusahaan tidak sebaik KAP sebelumnya sehingga berkemungkinan terjadi keterlambatan dalam penyajian laporan keuangan. Selain itu, sebagian besar perusahaan di BEI menggunakan jasa bukan *Big*

*Four* apabila melakukan pergantian ke KAP *Big Four* memerlukan biaya audit yang besar.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Ismail *et al.* (2008), Prastiwi dan Wilsya (2009), Trisnawati dan Wijaya (2009), Susan dan Trisnawati (2011), Chadegani *et al.* (2011), Kwak *et al.* (2011), Sulistiarini dan Sudarno (2012), Pratitis (2012), Khasanah dan Nahumury (2013). Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh seperti Schwartz dan Menon (1985), Haskins dan Williams (1990), Nasser *et al.* (2006), dan Feng (2013) menunjukkan hasil signifikan positif sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Hudaib dan Cooke (2005) menunjukkan hasil signifikan negatif.

Dari tabel di atas, model yang dihasilkan pada regresi *binary logistic* adalah sebagai berikut:

$$p = \frac{1}{1 + e^{-(2,147 + 0,449X_1 - 0,811X_2 - 0,146X_3 + 0,291X_4 + 0,133X_5 + 0,452X_6 - 0,015X_7 - 0,016X_8)}}$$

Keterangan:

p	= Pergantian KAP
X <sub>1</sub>	= Opini audit
X <sub>2</sub>	= Ukuran KAP
X <sub>3</sub>	= Ukuran perusahaan
X <sub>4</sub>	= Pergantian manajemen
X <sub>5</sub>	= Pertumbuhan Perusahaan
X <sub>6</sub>	= Kompleksitas perusahaan
X <sub>7</sub>	= Profitabilitas
X <sub>8</sub>	= Kesulitan keuangan
e	= Error

perusahaan maka pihak manajemen cenderung untuk tidak melakukan pergantian KAP.

#### KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN REKOMENDASI

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh variabel independen yang meliputi opini audit, ukuran KAP, ukuran perusahaan, pergantian manajemen, pertumbuhan perusahaan, kompleksitas perusahaan, profitabilitas, dan kesulitan keuangan terhadap variabel dependen pergantian KAP. Berdasarkan hasil analisis di atas maka dapat disimpulkan bahwa:

1. Opini audit memiliki pengaruh signifikan positif terhadap pergantian KAP. Hasil ini menunjukkan bahwa saat perusahaan menerima opini audit selain wajar tanpa pengecualian maka perusahaan akan cenderung melakukan pergantian KAP untuk menghindari pandangan negatif dari pemegang saham dan pengguna laporan keuangan.
2. Ukuran KAP memiliki pengaruh signifikan negatif terhadap pergantian KAP. Hasil ini menunjukkan bahwa perusahaan yang menggunakan jasa KAP *Big Four* cenderung tidak melakukan pergantian KAP dikarenakan KAP *Big Four* pada umumnya memiliki kualitas audit dan tingkat independensi yang lebih tinggi daripada KAP *non-Big Four*.
3. Ukuran perusahaan memiliki pengaruh signifikan negatif terhadap pergantian KAP. Hasil ini menunjukkan bahwa semakin besar ukuran

4. Pergantian manajemen memiliki pengaruh yang signifikan positif terhadap pergantian KAP. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pergantian manajemen perusahaan mempengaruhi keputusan dari melakukan pergantian KAP. Pergantian manajemen yang terjadi dapat diikuti dengan pergantian kebijakan perusahaan dalam menggunakan jasa KAP.
5. Kompleksitas perusahaan memiliki pengaruh yang signifikan positif terhadap pergantian KAP. Hasil ini menunjukkan bahwa semakin kompleks suatu perusahaan maka dibutuhkan KAP dengan kualitas yang lebih tinggi sehingga perusahaan cenderung untuk melakukan pergantian KAP untuk memenuhi kebutuhannya.
6. Pertumbuhan perusahaan memiliki pengaruh yang signifikan positif terhadap pergantian KAP. Seiring dengan pertumbuhannya perusahaan maka jumlah transaksi menjadi semakin kompleks sehingga diperlukan jasa KAP dengan kualitas lebih tinggi sehingga perusahaan cenderung melakukan pergantian KAP untuk memenuhi kebutuhan perusahaan.
7. Profitabilitas memiliki pengaruh yang tidak signifikan terhadap pergantian KAP. Profitabilitas dalam penelitian ini menggunakan perubahan tingkat pengembalian aset dimana tingkat

pengembalian aset tidak mempengaruhi keputusan manajemen dalam mengubah kebijakan penggunaan jasa audit. Perusahaan yang sudah beberapa tahun diaudit oleh suatu KAP pada umumnya tidak melakukan pergantian KAP karena adanya tingkat kepercayaan antara perusahaan dan KAP.

8. Kesulitan keuangan memiliki pengaruh yang tidak signifikan terhadap pergantian KAP. Perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan tidak mempengaruhi keputusan perusahaan dalam melakukan pergantian KAP atau tidak. Hal tersebut disebabkan pada umumnya penugasan audit dilakukan setelah periode akuntansi berakhir serta pertimbangan perusahaan bahwa KAP lama lebih memahami operasional perusahaan dibandingkan KAP baru sehingga berkemungkinan terjadi keterlambatan dalam penyajian laporan keuangan apabila melakukan pergantian KAP. Selain itu, perusahaan yang dalam kondisi keuangan tentunya tidak ingin mengeluarkan biaya tambahan untuk mencari KAP baru.

Adapun keterbatasan yang dihadapi penelitian dilakukan seperti:

1. Variabel yang digunakan hanya menggunakan data sekunder dimana sangat mengandalkan laporan keuangan yang diterbitkan, namun beberapa perusahaan yang terdaftar di BEI yang tidak mempublikasikan laporan keuangan secara lengkap dari tahun 2009-2014 sehingga terdapat data yang tidak dapat digunakan dalam penelitian.
2. Penelitian yang dilakukan fokus pada pergantian KAP tanpa melihat arah pergantian KAP sehingga tidak dapat mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi keputusan perusahaan untuk memilih berpindah dari KAP *non-Big Four* ke KAP *Big Four* atau KAP *Big Four* ke KAP *non-Big Four*.
3. Konstruk yang digunakan dalam penelitian hanya berupa konstruk dari karakteristik audit dan karakteristik klien sehingga persentase kecocokan model (*Nagelkerke R Square*) masih rendah dimana masih terdapat variabel lain yang berkemungkinan berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP namun belum digunakan dalam penelitian ini.

Adapun rekomendasi yang dapat disarankan penulis untuk penelitian selanjutnya adalah:

1. Peneliti berikutnya dapat mengembangkan penelitian dengan mengombinasikan variabel yang menggunakan data sekunder dengan data primer dengan menyebarkan kuesioner ke perusahaan di Indonesia, misalnya dapat digunakan variabel tingkat persaingan dan kondisi finansial (Khasharmeh, 2015).
2. Melakukan penelitian yang lebih spesifik mengenai pergantian KAP dengan berfokus pada arah pergantian KAP *non-Big Four* ke KAP *Big*

*Four* dan KAP *Big Four* ke KAP *non-Big Four* (Feng, 2013).

3. Pengembangan penelitian terhadap pergantian KAP dapat dilakukan dengan penambahan konstruk atau variabel lain seperti komite audit (Yanan *et al.*, 2013) dan struktur kepemilikan (Suparlan & Andayani, 2010).

#### DAFTAR PUSTAKA

- Aguilar, N. G., & Barbadillo, E. R. (2003). Do Spanish firms change audit firm to avoid a qualified audit report. *International Journal of Auditing*, 7, 37-53.
- Archambeault, D., & Dezoort, F. T. (2001). Auditor opinion shopping and the audit committee: An analysis of suspicious auditor switches. *International Journal of Auditing*, 5, 33-52.
- Bagherpour, M. A., Monroe, G. S., & Shailer, G. (2006). Investigating the factors associated with auditor switches in Iran. *Summer Accounting Symposium*, University of Technology Sydney.
- Bagherpour, M. A., Monroe, G. S., & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 372-390.
- Black, E. L., Burton, F. G., & Maggina, A. G. (2013). Auditor switching in the economic crisis: The case in Greece. *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 1(2), 39-46.
- Blouin, J., Grein, B. M., & Rountree, B. R. (2007). An analysis of forced auditor change: The case of former arthur anderson clients. *The Accounting Review*, 82(3), 621-650.
- Calderon, T. G., & Ofobike, E. (2008). Determinants of client-initiated and auditor initiated auditor changes. *Managerial Auditing Journal*, 23(1), 4-25.
- Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2003). Audit committee characteristics and auditor dismissals following new going-concern reports. *The Accounting Review*, 78(1), 95-117.
- Chadegani, A. A., Mohamed, Z. M., & Jari, A. (2011). The determinant factors of auditor switch among companies listed on Tehran Stock Exchange. *International Research Journal of Finance and Economics*, 80, 158-168.
- Chan, K. H., Lin, K. Z., & Mo, P. L. (2006). A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches. *Rev Acc Stud*, 11, 21-48.
- Chow, C. W. & Rice, S. J. (1982). Qualified audit opinions and auditor switching. *The Accounting Review*, 57(2), 326-335.
- Craswell, A. T. (1988). The association between qualified opinions and auditor switches. *Accounting and Business Research*, 19(73), 23-31.
- Davidson, W. N., Jiraporn, P., & Dadalt, P. (2006). Causes and consequences of audit shopping: An analysis of audit opinion, earning management, and auditor changes. *Quarterly Journal of Business & Economics*, 45(1), 60-87.

- Divianto. (2011). Faktor-faktor yang mempengaruhi perusahaan dalam melakukan auditor switch. *Jurnal Ekonomi dan Informasi Akuntansi*, 1(2), 153-173.
- Ettredge, M. L., Li, C., & Scholz, S. (2007). Audit fees and auditor dismissals in the sarbanes-oxley era. *Accounting Horizons*, 21(4), 371-386.
- Fried D., & Schiff, A. (1981). CPA switches and associated market reaction. *The Accounting Review*, 56(2), 326-341.
- Feng, N. C. (2013). Fiscal year-end and non-lateral auditor switches. *Journal of Applied Accounting*, 14(3), 268-292.
- Firth, M. (1999). Company takeovers and the auditor choice decision. *International Accounting, Auditing, & Taxation*, 8(2), 197-214.
- Francis, J. R., & Wilson, E. R. (1988). Auditor changes: A joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation. *The Accounting Review*, 58(4), 663-682.
- Hackenbrack, K. E. & Hogan, C. E. (2002). Market response to earnings surprises conditional on reasons for auditor change. *Contemporary Accounting Research*, 19(2), 195-223.
- Haskins, M. E., & Williams, D. D. (1990). A contingent model of intra-big eight auditor changes. *A Journal of Practise & Theory*, 9(3), 55-74.
- Heliodoro, P. A., Carreira, F. A., Lopes, M. M. (2015). The change of auditor: The Portuguese case. *Spanish Accounting Review*. Retrieved from: <http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2015.05.001>
- Hudaib, M. & Cooke, T. E. (2005). The impact of managing director changes and financial distress on audit qualification and auditor switching. *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(9), 1703-1739.
- Indriantoro, N., & Supomo, N. (2011). *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen Edisi Pertama*. Yogyakarta: BPFE.
- Iskandar, T. M., & Wafa, S. M. G. W. S. A. (1993). Incidence of qualified opinions and the effects on auditor switching: An empirical study in malaysia. *Jurnal Pengurusan*, 12, 53-63.
- Ismail, S., Aliahmed., H. J., Nassir, A. M. & Hamid, M. A. A. (2008). Why Malaysian second board companies switch auditors: evidence of Bursa Malaysia. *International Research Journal of Finance and Economics*, 13, 123-30.
- Joher, H., Ali, M., Shamsar, M., Annuar, M. N., & Ariff, M. (2000). Auditor switch decision of Malaysian listed firms: Tests of determinants and wealth effect. *Pertanika Journal Social Sciences & Humanities*, 8(2), 77-90.
- Keasey, K., & Watson, R. (1991). An agency perspective of auditor change in small firms. *The Journal of Entrepreneurial Finance*, 1(1), 46-59.
- Khasanah, I., & Nahumury, J. (2013). The factor affecting auditor switching in manufacturing companies listed in Indonesia Stock Exchange. *The Indonesian Accounting Review*, 3(2), 203-212.
- Khasharmeh, H. A. (2015). Determinants of auditor switching in Bahraini's listed companies - an empirical study. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 3(11), 73-99.
- Krishnan, J. (1994). Auditor switching and conservatism. *The Accounting Review*, 69(1), 200-215.
- Kwak, W., Eldridge, S., Shi, Y., & Kou, G. (2011). Predicting auditor changes using financial distress variables and the multiple criteria linear programming (MCLP) and other data mining approaches. *The Journal of Applied Business Research*, 27(5), 73-84.
- Landsman, W. R., Nelson, K. K., & Rountree, B. R. (2009). Auditor switches in the pre- and post-Enron eras: Risk or realignment ?. *The Accounting Review*, 84(2), 531-558.
- Lennox, C. (2000). Do companies successfully engage in opinion-shopping? Evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*, 29, 321-337.
- Lin, Z. J., & Liu, M. (2009). The determinants of auditor switching from the perspective of corporate governance in china. *Corporate Governance: An International Review*, 17(4), 476-491.
- Lopez, D. M., & Peters, G. F. (2011). Auditor workload compression and busy season auditor switching. *Accounting Horizons*, 25(2), 357-380.
- Maggina, A. G. (2008). Auditors switching: An empirical investigation. *Global Journal of Business Research*, 2(10), 85-100.
- Mande, V., & Son, M. (2013). Do financial restatement lead to auditor changes. *A Journal of Practise & Theory*, 32(2), 119-145.
- Menon, K., & Williams, D. D. (1991). Auditor credibility and initial public offerings. *The Accounting Review*, 66(2), 313-332.
- Nasser, A. T. A., Wahid, E. A., Nazri, S. N. F. S. M., & Hudaib, M. (2006). Auditor-client relationship: The case of audit tenure and auditor switching in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), 724-737.
- Nazri, S. N., Smith, M., & Ismail, Z. (2012). Factors influencing auditor change: Evidence from Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 20 (3), 222-24.
- Nyakuwanika, M. (2014). Why companies change auditors in Zimbabwe?. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(5), 171-181.
- Palmrose, Z. (1984). The demand for quality differentiated audit services in an agency cost setting: An empirical investigation. *Auditing Research Symposium*, University of Illinois Urbana, 229-252.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 Tentang Praktik Akuntan Publik.
- Prastiwi, A., & Wilsya, F. (2009). Faktor-faktor yang mempengaruhi pergantian auditor: Studi empiris

- perusahaan publik di Indonesia. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 1(1), 62-75.
- Pratitis, Y. (2012). Auditor switching: Analisis berdasarkan ukuran KAP, ukuran klien dan financial distress. *Accounting Analysis Journal*, 1(1), 27-32.
- Robinson, D. R., & Owen-Jackson, L. A. (2009). Audit committee characteristics and auditor change. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13, 117-132.
- Sankaraguruswamy, S. and Whisenant, J. S. (2004). An empirical analysis of voluntarily supplied client-auditor realignment reasons. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 107-21.
- Sainty, B. J., Taylor, K. G., & Williams, D. D. (2002). Investor dissatisfaction towards auditors. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 111-136.
- Schwartz, K. B., & Menon, K. (1985). Auditor switches by failing firms. *The Accounting Review*, 60(2), 248-261.
- Skinner, D. J., & Srinivasan, S. (2012). Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*, 87(5), 1737-1765.
- Sriram, R. S. (2011). Changing auditors and the influence of client specific attributes: An analysis. *The Journal of Applied Business Research*, 6(4), 104-108.
- Sulistiarini, E., & Sudarno. (2012). Analisis faktor-faktor pergantian Kantor Akuntan Publik. *Diponegoro Journal of Accounting*, 1(2), 1-12.
- Suparlan & Andayani, W. (2010). Analisis empiris pergantian Kantor Akuntan Publik setelah ada kewajiban rotasi audit. *Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto*, 1-24.
- Susan & Trisnawati, E. (2011). Faktor-faktor yang mempengaruhi perusahaan melakukan auditor switch. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 13(2), 131-144.
- Suyono, E., Yi, F., & Riswan (2013). Determinant Factors Affecting the Auditor Switching: An Indonesian Case. *Global Review of Accounting and Finance*, 4(2), 103-116.
- Trisnawati, E. & Wijaya, H. (2009). Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi perusahaan berpindah kantor akuntan publik pada perusahaan yang terdaftar di BEI pada tahun 2005-2007. *Jurnal Akuntansi*, 9(3), 221-240.
- Tu, G. (2012). Controller changes and auditor changes. *China Journal of Accounting Research*, 5, 45-58.
- Turner, L. E., Williams, J. P. & Weirich, T. R. (2005). An inside look at auditor changes. *The CPA Journal*, 75(11), 12-21.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik.
- Vanstraelen, A. (2000). Going-concern opinions, auditor switching, and the self-fulfilling prophecy effect examined in the regulatory context of Belgium. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 18, 231-253.
- Weber, J., Willenborg, M., & Zhang, J. (2008). Does auditor reputation matter in the case of KPMG Germany and ComROAD AG. *Journal of Accounting Research*, 46(4), 86-104.
- Williams, D. D. (1988). The potential determinants of auditor change. *Journal of Business Finance & Accounting*, 15(2), 243-261.
- Woo, E. S., & Koh, H. C. (2001). Factors associated with auditor changes: a Singapore study. *Accounting and Business Research*, 31(2), 133-144.
- Yanan, Z., Wen, C., & Jinzheng, R. (2013). Auditor switching by corporate governance: Empirical analysis from the listed company in China. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 9(2), 230-238.
- Zadeh, P. I., & Roohi, A. (2010). Studying the reasons of auditor change in accepted companies in tehran stock exchange. *World Applied Sciences Journal*, 9(7), 734-739.