

**PENGARUH UKURAN KAP, OPINI AUDIT, KESULITAN
KEUANGAN DAN UKURAN PERUSAHAAN TERHADAP
PERGANTIAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK PADA
PERUSAHAAN MANUFAKTUR SEKTOR
MAKANAN DAN MINUMAN**
*(Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Sektor Makanan dan
Minuman yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013-2015)*

Oleh :
Rahmanita Azalia
Pembimbing : Zirman dan Supriono

Faculty of Economics Riau University, Pekanbaru, Indonesia
Email : rahmanitaazalia@gmail.com

*The Effect of KAP Size, Opinion Audit, Financial Distress and Client Size Against
The Auditor Switching*

ABSTRACT

This study examines to the influence of KAP size, audit opinion, financial distress, and tclient size against the auditor switching. The population was the food and beverage sector of manufactur companies listed on the BEI in the period 2013-2015, and the sample in this study with certain criteria, so that it obtained 12 companies as samples. The data collected with the financial report of the food and beverage sector of manufactur companies listed on the BEI in the period 2013-2015. The method of analysis used is multiple logistic regression. The independent variable in this study is the KAP size, audit opinion, financial distress, and client size using variable dummy. While the dependent variable is the auditor switching is also measured using a variable dummy. Based on the results of the analysis indicate that the KAP size has impact on the auditor switching, audit opinion has impact on the auditor switching, and the financial distress and client size no impact on the auditor switching. The most dominant variable influencing the auditor switching is KAP size because it has a beta value of 0.075 standard coefficient.

Keywords : KAP size, audit opinion, finacial distress, client size, auditor switching.

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan bentuk pertanggung-jawaban manajemen perusahaan kepada pihak-pihak yang berkepentingan atau para

stakeholder. Para stakeholder tersebut adalah pemegang saham, kreditor, calon investor dan kreditor, organisasi buruh, kantor pelayanan pajak, dan sebagainya. Laporan keuangan menyediakan berbagai informasi yang diperlukan untuk

pengambilan keputusan baik oleh pihak eksternal maupun pihak internal. Pihak eksternal ingin memperoleh informasi yang andal dari manajemen perusahaan mengenai pertanggung jawaban dana yang mereka investasikan. Kebutuhan akan pentingnya keandalan informasi inilah yang mendorong dibutuhkannya jasa pihak ketiga yaitu auditor independen untuk memberi jaminan bahwa laporan keuangan yang disajikan manajemen perusahaan dapat dipercaya sebagai dasar keputusan-keputusan yang diambil oleh mereka (Mulyadi, 2011).

Laporan keuangan yang dijadikan dasar bagi para *stakeholder* untuk mengambil keputusan haruslah dapat dipercaya, juga memiliki keandalan. Hal ini menyebabkan manajemen sebagai penyaji laporan memerlukan jasa pihak ketiga, yaitu akuntan publik atau auditor independen yang tergabung dalam kantor akuntan publik (KAP) untuk meyakinkan *stakeholder*. Auditor tersebut kemudian melakukan audit yaitu suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai atau pihak-pihak yang berkepentingan (Mulyadi, 2011).

Akuntan publik adalah pihak independen yang dianggap mampu menjembatani benturan kepentingan antara pihak prinsipal (pemegang saham) dengan pihak agen, yaitu manajemen sebagai pengelola

perusahaan. Dalam hal ini peran akuntan publik adalah memberi opini terhadap kewajaran laporan keuangan yang disajikan perusahaan. Untuk dapat menjalankan fungsi dan tugasnya dengan baik, auditor harus mampu menghasilkan opini audit yang berkualitas yang akan berguna tidak saja bagi dunia bisnis, tetapi juga masyarakat luas (Wibowo dan Hilda, 2009).

Suatu perikatan antara perusahaan klien dengan kantor akuntan publik dapat pula berhenti, atau dengan istilah lain terjadi pergantian kantor akuntan publik (KAP). Pergantian kantor Akuntan Publik (*Auditor switching*) adalah pergantian kantor akuntan publik yang dilakukan oleh suatu perusahaan yang dapat terjadi karena peraturan pemerintah atau keinginan perusahaan itu sendiri.

Indonesia adalah salah satu negara yang mewajibkan pergantian kantor akuntan dan mitra audit yang diberlakukan secara periodik. Pemerintah telah mengatur kewajiban rotasi auditor dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 untuk menyempurnakan Keputusan Menteri Keuangan No.359/KMK.06/2003 dan No.423/KMK.06/2002. Peraturan yang pertama menyatakan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan paling lama untuk 6 (enam) tahun berturut-turut oleh KAP yang sama dan 3 (tiga) tahun berturut-turut oleh auditor yang sama kepada satu klien yang sama (pasal 3 ayat 1). Kedua, akuntan publik dan kantor akuntan boleh menerima kembali penugasan

setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut (pasal 3 ayat 2 dan 3).

Terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi pergantian KAP yaitu Ukuran KAP, Opini audit, kesulitan keuangan, dan ukuran perusahaan.

Ukuran KAP adalah suatu pembedaan KAP menjadi ukuran besar atau kecil berdasarkan jumlah klien yang dikelola dan jumlah tenaga profesional yang dimilikinya, serta *fee income* yang diperoleh KAP pertahun. Auditor yang bekerja pada KAP yang lebih besar cenderung menyajikan kualitas audit yang lebih baik. KAP dengan ukuran yang berbeda apabila digolongkan dalam big-4, dan non big-4 memiliki kemampuan dan sumber daya yang sangat berbeda. Nasser, et al. (2006) menyatakan bahwa KAP yang lebih besar (big-4) biasanya dianggap lebih mampu mempertahankan tingkatan independensi yang cukup daripada KAP yang lebih kecil, karena mereka biasanya menyediakan cakupan jasa-jasa ke sejumlah besar klien. Jadi, semakin besar ukuran sebuah KAP, maka perusahaan cenderung tidak berganti KAP. Menurut penelitian Damayanti dan Sudarma, (2007) menemukan bahwa Ukuran KAP berpengaruh terhadap Pergantian KAP.

Opini audit merupakan pernyataan atas suatu asersi yang dikeluarkan oleh auditor. Opini harus didasarkan atas pemeriksaan yang dilaksanakan sesuai dengan norma pemeriksaan akuntan dan atas temuan-temuannya. Opini audit ada lima, yaitu pendapat wajar tanpa pengecualian, wajar tanpa pengecualian dengan bahasa

penjelasan, wajar dengan pengecualian, pendapat tidak wajar, dan tidak memberikan pendapat (Mulyadi,2011). Semakin baik opini yang dikeluarkan auditor, maka cenderung perusahaan tidak berganti KAP. Menurut penelitian Widiawan, (2011) menemukan bahwa opini audit berpengaruh terhadap Pergantian KAP.

Kesulitan keuangan adalah situasi dimana kewajiban keuangan perusahaan sudah melebihi kekayaan perusahaan. Masalah keuangan yang terjadi pada suatu perusahaan memungkinkan terjadinya kebangkrutan pada perusahaan tersebut. Masalah keuangan perusahaan klien dapat berpengaruh terhadap pergantian KAP. Perusahaan yang bangkrut, dan sedang mengalami posisi keuangan yang tidak sehat cenderung akan menggunakan KAP yang mempunyai independensi yang tinggi untuk meningkatkan kepercayaan diri perusahaan di mata pemegang saham, dan kreditur untuk mengurangi resiko litigasi. Semakin sulit keuangan suatu perusahaan, maka perusahaan cenderung untuk berganti KAP. Menurut penelitian Widiawan, (2011) menemukan bahwa kesulitan keuangan berpengaruh terhadap Pergantian KAP.

Ukuran perusahaan menggambarkan besar kecilnya suatu perusahaan yang ditunjukkan oleh total aktiva, jumlah penjualan, rata-rata total penjualan dan rata-rata total aktiva. Perusahaan besar lebih banyak disorot oleh investor dibandingkan perusahaan kecil. Oleh karena itu, perusahaan besar cenderung menjaga citra perusahaan dengan cara memilih kantor akuntan

publik besar untuk mengaudit laporan keuangannya. Kondisi ini secara potensial diatasi dengan berganti ke auditor dari suatu KAP yang memiliki independensi tinggi untuk mengurangi biaya agensi. Menurut penelitian Widiawan, (2011) menemukan bahwa kesulitan keuangan berpengaruh terhadap Pergantian KAP.

Dari berbagai uraian di atas, peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian ini dengan judul : **“Pengaruh Ukuran KAP, Opini Audit, Kesulitan Keuangan, dan Ukuran Perusahaan terhadap Pergantian KAP pada Perusahaan Manufaktur Sektor Makanan Dan Minuman Yang Terdaftar Di BEI Tahun 2013-2015”**.

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah 1) Apakah ukuran KAP berpengaruh terhadap pergantian KAP? 2) Apakah opini audit berpengaruh terhadap pergantian KAP? 3) Apakah kesulitan keuangan berpengaruh terhadap pergantian KAP? 4) Apakah ukuran perusahaan berpengaruh terhadap pergantian KAP?

Tujuan penelitian ini adalah 1) Untuk mengetahui pengaruh ukuran KAP terhadap pergantian KAP. 2) Untuk mengetahui pengaruh opini audit terhadap pergantian KAP. 3) Untuk mengetahui pengaruh kesulitan keuangan terhadap pergantian KAP. 4) Untuk mengetahui pengaruh ukuran perusahaan terhadap pergantian KAP.

Diharapkan penelitian ini dapat memberikan manfaat pada sejumlah pihak, diantaranya : 1) Bagi Profesi Akuntan Publik,

Menjadi bahan informasi pada profesi akuntan publik tentang praktik pergantian auditor yang dilakukan diperusahaan.

2) Bagi Regulator, Menjadi salah satu sumber bagi pembuat regulasi yang berkenaan dengan praktek pergantian KAP oleh perusahaan *go publik* yang sangat erat kaitannya dengan UUPT dan UUPM.

3) Bagi Peneliti Selanjutnya, Hasil penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai sumber referensi dan informasi bagi penelitian selanjutnya mengenai pembahasan pergantian auditor.

4) Bagi Akademisi, Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan pandangan dan wawasan terhadap pengembangan pengauditan khususnya mengenai pergantian auditor.

TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Pergantian KAP

Pergantian kantor Akuntan Publik (*Auditor switching*) adalah pergantian kantor akuntan publik yang dilakukan oleh suatu perusahaan yang dapat terjadi karena peraturan pemerintah atau keinginan perusahaan itu sendiri. Suatu perikatan antara perusahaan klien dengan kantor akuntan publik dapat pula berhenti, atau dengan istilah lain terjadi pergantian kantor akuntan publik (KAP).

Ukuran KAP

Ukuran KAP adalah suatu pembedaan KAP menjadi ukuran besar atau kecil berdasarkan jumlah klien yang dikelola dan jumlah tenaga profesional yang dimilikinya, serta *fee income* yang diperoleh

KAP pertahun. Auditor yang bekerja pada KAP yang lebih besar cenderung menyajikan kualitas audit yang lebih baik.

Opini Audit

Opini audit merupakan pernyataan atas suatu asersi yang dikeluarkan oleh auditor. Opini harus didasarkan atas pemeriksaan yang dilaksanakan sesuai dengan norma pemeriksaan akuntan dan atas temuan-temuannya. Opini audit ada lima, yaitu pendapat wajar tanpa pengecualian, wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan, wajar dengan pengecualian, pendapat tidak wajar, dan tidak memberikan pendapat (Mulyadi, 2011).

Kesulitan Keuangan

Kesulitan keuangan adalah situasi dimana kewajiban keuangan perusahaan sudah melebihi kekayaan perusahaan. Masalah keuangan yang terjadi pada suatu perusahaan memungkinkan terjadinya kebangkrutan pada perusahaan tersebut.

Pada saat terjadi masalah keuangan perusahaan, sangat mungkin terjadi konflik kepentingan antara auditor dan pihak manajemen perusahaan, yang mengakibatkan pergantian KAP.

Ukuran Perusahaan

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

Perusahaan besar lebih banyak disorot oleh investor dibandingkan perusahaan kecil. Oleh

karena itu, perusahaan besar cenderung menjaga citra perusahaan dengan cara memilih kantor akuntan publik besar untuk mengaudit laporan keuangannya.

Perusahaan besar secara umum lebih kompleks daripada entitas yang lebih kecil. Pemisahan fungsi antara kepemilikan dan manajemen secara nyata lebih jelas, demikian halnya dengan operasi perusahaan yang semakin kompleks. Palmrose (dikutip oleh Calderon dan Ofobike, 2008) menemukan bahwa seiring ukuran perusahaan bertambah, jumlah hubungan agensi meningkat. Hal ini menyebabkan prinsipal (misalnya kreditor) lebih sulit dan kompleks untuk memantau tindakan agen. Kondisi ini secara potensial diatasi dengan berganti ke auditor dari suatu KAP yang memiliki independensi tinggi untuk mengurangi biaya agensi.

Pengaruh Ukuran KAP terhadap Pergantian KAP

Pada umumnya perusahaan yang berkembang menjadi besar lebih memilih untuk mengganti auditornya dengan auditor yang punya nama yang kualitas auditnya sudah teruji. Rasionalisasi dari tindakan mengganti KAP dengan memilih KAP yang lebih punya nama dan berkualitas baik disebabkan karena perusahaan yang bertumbuh menjadi semakin besar akan mendapat keuntungan dengan menggunakan auditor yang memiliki kualitas dan reputasi yang baik dan hal itu umumnya dimiliki oleh KAP yang tergolong besar (Joher et.al 2000). Perusahaan akan puas dengan pekerjaan akuntan publik jika akuntan publik memiliki pengalaman

melakukan audit, responsive, melakukan pekerjaan dengan tepat dan sebagainya. Jadi, semakin besar ukuran KAP, maka perusahaan cenderung lebih rendah untuk berganti KAP dan sebaliknya.

H1: Ukuran KAP berpengaruh Terhadap Pergantian KAP

Pengaruh Opini Audit terhadap Pergantian KAP

Salah satu pendapat yang paling disukai oleh manajemen adalah pendapat wajar tanpa pengecualian (*Unqualified Opinion*). Pendapat wajar tanpa pengecualian diberikan auditor jika tidak terjadi pembatasan dalam lingkup audit dan tidak terdapat pengecualian yang signifikan mengenai kewajaran penerapan prinsip akuntansi yang diterima umum dalam penyusunan laporan keuangan.

Laporan audit yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian adalah laporan yang paling dibutuhkan oleh semua pihak, baik manajemen, pemakai informasi keuangan, maupun oleh auditor. Sedangkan pendapat wajar dengan pengecualian (*Qualified Opinion*) memang cenderung kurang disukai klien. Klien berusaha sedapat mungkin menghindari untuk mendapat opini *qualified*.

Beberapa penelitian sebelumnya yang berhasil membuktikan bahwa *qualified opinion* merupakan salah satu determinan yang memicu perpindahan auditor yang dilakukan oleh klien berhasil dibuktikan oleh (Chow dan Rice 1982), Craswell (1988), dan Dye (1991). Jadi, semakin baik opini yang dikeluarkan auditor maka perusahaan cenderung lebih rendah untuk berganti KAP dan sebaliknya.

H2: Opini Audit berpengaruh Terhadap Pergantian KAP.

Pengaruh Kesulitan Keuangan Terhadap Pergantian KAP

Kesulitan keuangan perusahaan klien dapat berpengaruh terhadap pergantian KAP. Scwartz dan Menon (1985) dalam Widiawan (2011) mempertimbangkan potensi kebangkrutan sebagai variabel yang mempengaruhi pergantian KAP.

Potensi kebangkrutan merupakan kesulitan solvabilitas yaitu kewajiban keuangan perusahaan sudah melebihi kekayaannya. Dalam lingkungan perusahaan yang berpotensi bangkrut, terdapat pengaruh yang besar terhadap putusannya hubungan kerja antara manajemen, dan auditor yang menyebabkan perusahaan mengganti auditornya, seperti adanya permasalahan metode akuntansi, ketidakpuasan atas pendapat auditor, atau ketidakpuasan terhadap kinerja auditor.

Kemudian Francis dan Wilson (Nasser *et al.*, 2006 dalam Widiawan, 2011) menyatakan bahwa perusahaan yang bangkrut dan sedang mengalami posisi keuangan yang tidak sehat cenderung akan menggunakan KAP yang mempunyai independensi yang tinggi untuk meningkatkan kepercayaan diri perusahaan di mata pemegang saham dan kreditor untuk mengurangi resiko litigasi. Jadi, semakin buruk posisi keuangan suatu perusahaan, maka perusahaan cenderung untuk berganti KAP, dan sebaliknya.

Berdasarkan pendapat di atas maka dapat disimpulkan bahwa *financial distress* berpengaruh terhadap pergantian KAP.

H3: Kesulitan Keuangan berpengaruh Terhadap Pergantian KAP.

Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap Pergantian KAP

Auditee yang lebih besar mempunyai operasional yang kompleks, adanya pemisahan antara manajemen dan kepemilikan sangat memerlukan KAP yang dapat mengurangi *agency cost* (Watts dan Zimmerman, 1986). KAP yang berkualitas sangat diperlukan untuk meningkatkan kredibilitas perusahaan. Oleh sebab itu, perusahaan besar memiliki kecenderungan lebih rendah untuk berganti auditor dibandingkan perusahaan yang kecil.

Sedangkan perusahaan yang memiliki ukuran kecil memiliki kecenderungan untuk mengganti auditor dikarenakan ketidakpuasan opini yang diberikan oleh auditor sebelumnya terhadap kinerja keuangan mereka, sehingga tahun pembukuan berikutnya perusahaan tersebut mengganti Audиторnya untuk mendapatkan opini lebih baik.

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh terhadap pergantian KAP.

H4: Ukuran Perusahaan berpengaruh terhadap pergantian KAP

METODOLOGI PENELITIAN

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan-perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia mulai tahun 2013-2015. Teknik pemilihan sampel yang digunakan adalah *purposive*

sampling, yaitu suatu teknik pengambilan sampling berdasarkan kriteria-kriteria dan tujuan tertentu. Kriteria yang dipakai adalah perusahaan manufaktur sektor makanan dan minuman yang terdaftar di BEI tahun 2013-2015, perusahaan yang memiliki data lengkap dan menerbitkan laporan keuangan yang telah diaudit, terdapat laporan auditor independen pada laporan keuangan yang diterbitkan.

Dari kriteria pemilihan sampel, maka jumlah sampel dalam penelitian ini adalah sebanyak 12 perusahaan dengan jumlah tahun observasi sebanyak 3 tahun.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data dokumenter (*documentary data*) yang berupa literature pendukung dan penelitian terdahulu, jurnal kegiatan dan laporan keuangan. Sumber data yang digunakan peneliti adalah data sekunder, dimana menurut Indriantoro (2011), data sekunder merupakan data penelitian yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara, diperoleh dan dicatat dari pihak lain.

Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data pada penelitian ini adalah dengan metode dokumentasi, yaitu penggunaan data yang berasal dari dokumen-dokumen yang sudah ada. Hal ini dilakukan dengan cara melakukan penelusuran dan pencatatan informasi yang diperlukan pada data sekunder berupa laporan keuangan auditan perusahaan sampel.

Metode Analisis Data

Penyelesaian penelitian ini dengan menggunakan teknik analisis

kuantitatif. Analisis kuantitatif dilakukan dengan cara menganalisis suatu permasalahan yang diwujudkan dengan kuantitatif. Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi logistik (*logistic regression*), dengan rumus sebagai berikut :

$$\text{SWITCH} = \alpha + b_1\text{KAP} + b_2\text{OPINI} + b_3\text{DER} + b_4\text{LnTA}$$

Keterangan :

α = Konstanta

b1-b4 = Koefisien regresi

KAP = Ukuran KAP

OPINI = Opini Audit

DER = Kesulitan Keuangan

LnTA = Ukuran Perusahaan

Definisi Operasional Variabel

Variabel dependen penelitian ini adalah pergantian KAP. Sedangkan variabel independen penelitian ini adalah ukuran KAP, opini audit, kesulitan keuangan, dan ukuran perusahaan. Definisi operasional variabel-variabel dalam penelitian ini sebagai berikut:

Variabel Dependen (Y)

Pergantian KAP adalah pergantian auditor yang dilakukan oleh perusahaan yang dapat terjadi karena peraturan pemerintah atau keinginan perusahaan itu sendiri (Wijayani, 2011). Secara umum, pergantian KAP memiliki dua sifat yaitu wajib dan sukarela. Pergantian secara wajib terjadi karena peraturan pemerintah tentang pergantian kantor akuntan publik di Indonesia No. 17/PMK.01/2008. Sedangkan pergantian secara sukarela terjadi karena adanya beberapa faktor, antara lain masalah keuangan perusahaan atau adanya konflik antara klien dan KAP.

Pergantian kantor akuntan publik (KAP) didefinisikan sebagai

ada tidaknya pergantian kantor akuntan publik yang dilakukan oleh perusahaan klien (*auditee*). Variabel pergantian KAP merupakan variabel *dummy* yang diukur dengan menggunakan satu (1) item pertanyaan. Angka 0 mewakili tidak terjadi pergantian KAP dan angka 1 mewakili terjadi pergantian KAP (Nasser, *et al.*, 2006).

Variabel Independen (X)

1. Ukuran KAP (X1)

Menurut (Wijayani dan Indira Januarti, 2011) Ukuran KAP merupakan suatu pembedaan KAP menjadi ukuran besar atau kecil berdasarkan jumlah klien yang dikelola, dan jumlah tenaga profesional yang dimiliki, serta *fee income* yang diperoleh KAP per tahun.

Rasionalisasi dari tindakan mengganti KAP dengan memilih KAP yang lebih punya nama disebabkan karena perusahaan yang bertumbuh semakin besar akan mendapat keuntungan dengan menggunakan auditor yang tergolong besar (Joher *et al.*, 2000).

Ukuran KAP pada penelitian ini diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Auditor yang termasuk dalam KAP skala besar (*The Big Four*) diberi nilai 1 dan auditor yang termasuk dalam KAP skala kecil (*Non The Big Four*) diberi nilai 0.

2. Opini Audit (X2)

Opini audit merupakan pernyataan pendapat yang diberikan oleh auditor dalam menilai kewajaran laporan keuangan perusahaan yang diauditnya. Perusahaan tentunya menginginkan auditor memberikan opini wajar

tanpa pengecualian atas laporan keuangannya (Mulyadi, 2011). Jenis opini diluar itu biasanya kurang diinginkan oleh manajemen klien dan tidak begitu bermanfaat bagi pengguna laporan keuangan (Wilingham dan Charmichael, 1997). Jika auditor tidak dapat memberikan opini wajar tanpa pengecualian (tidak sesuai dengan harapan perusahaan), perusahaan akan berpindah KAP yang mungkin dapat memberikan opini sesuai dengan yang diharapkan perusahaan (Tandirerung, 2006)

Dalam penelitian ini, pengukuran terhadap opini auditor menggunakan variabel *dummy*. Untuk opini audit *unqualified* diberi nilai 1 dan opini audit lainnya diberi nilai 0.

3. Kesulitan Keuangan (X3)

Dalam penelitian ini, kesulitan keuangan diukur dengan menggunakan rasio DER. Rasio DER ini dihitung dengan membandingkan total hutang dengan total ekuitas. Rasio ini menggambarkan struktur modal perusahaan, semakin besar proporsi hutang yang digunakan perusahaan, maka investor menanggung risiko yang semakin besar pula.

Jadi, rasio DER yang semakin tinggi menunjukkan tingkat hutang yang tinggi dengan tingkat ekuitas yang rendah sehingga berdampak semakin besar beban perusahaan terhadap pihak luar (kreditor) dan pada kondisi ini perusahaan akan mengalami *financial distress* (Suparlan dan Andayani, 2010). Adapun cara menghitung DER adalah sebagai berikut :

$$\text{DER (Debt to Equity Ratio)} = \frac{\text{Total Hutang}}{\text{Total Ekuitas}}$$

Tingkat rasio DER yang aman adalah 100%. Rasio DER diatas 100% merupakan salah satu indikator memburuknya kinerja keuangan sehingga perusahaan akan mengalami kesulitan keuangan atau *financial distress* (Sinarwati, 2010). Variabel kesulitan keuangan menggunakan variabel *dummy*. Jika perusahaan klien memiliki rasio DER di atas 100%, maka diberikan nilai 1. Sedangkan jika perusahaan klien memiliki rasio DER di bawah 100% maka diberikan nilai 0.

4. Ukuran Perusahaan (X4)

Variabel ukuran perusahaan klien merupakan variabel *dummy*, dimana angka 1 mewakili perusahaan yang memiliki aktiva total > aktiva rata-rata, dan angka 0 mewakili perusahaan yang memiliki aktiva total < aktiva rata-rata (Nasser, et al.,2006).

Untuk mengetahui suatu perusahaan digolongkan menjadi besar atau kecil diperlukan rata-rata industri. Perusahaan yang mempunyai aset di bawah rata-rata industri berarti perusahaan tersebut tergolong kecil. Sedangkan perusahaan yang mempunyai aset di atas rata-rata industri berarti perusahaan tersebut tergolong besar. Rata-rata industri dihitung dengan cara menjumlahkan seluruh aset dari perusahaan sektor makanan dan minuman baik yang dijadikan sampel atau tidak kemudian dibagi dengan jumlah perusahaannya, dengan rumus :

$$\text{Rata-rata industri} = \frac{\text{Jumlah seluruh aset}}{\text{Total perusahaan}}$$

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif pada penelitian ini ditunjukkan untuk memberikan gambaran kondisi data yang digunakan untuk setiap variabel. Nilai yang diamati dalam analisis ini adalah nilai minimum, maksimum, rata-rata, dan deviasi standar.

1. Variabel pergantian KAP menunjukkan nilai minimum sebesar 0 dan nilai maksimum sebesar 1. Selanjutnya nilai rata-rata (*mean*) variabel adalah sebesar 0,2778 dan standar deviasi adalah sebesar 0,45426.
2. Variabel ukuran KAP menunjukkan nilai minimum sebesar 0 dan nilai maksimum sebesar 1. Selanjutnya rata-rata (*mean*) variabel adalah sebesar 0,5 dan standar deviasi 0,50709.
3. Variabel opini audit menunjukkan nilai minimum sebesar 0 dan nilai maksimum sebesar 1. Selanjutnya nilai rata-rata (*mean*) variabel adalah sebesar 0,5556 dan standar deviasi adalah sebesar 0,50395.
4. Variabel kesulitan keuangan menunjukkan nilai minimum sebesar 0 dan nilai maksimum sebesar 1. Selanjutnya nilai rata-rata (*mean*) 0,6944 dan standar deviasi adalah sebesar 0,46718.
5. Variabel ukuran perusahaan menunjukkan nilai minimum sebesar 0 dan nilai maksimum sebesar 1. Selanjutnya rata-rata (*mean*) variabel adalah sebesar 0,25 dan standar deviasi 0,43916.

Hasil Pengujian Model *fit* dan Keseluruhan Model

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah model *fit* dengan data baik sebelum maupun sesudah variabel bebas dimasukkan kedalam

model. Hasil pengolahan data SPSS menunjukkan nilai *-2 Log Likelihood* pertama sebesar 42,573 angka ini secara matematik tidak signifikan terhadap alpha (α) 5% dan hipotesis 0 diterima yang berarti model *fit* dengan data. Setelah keseluruhan variabel bebas dimasukkan kedalam model *-2 Log Likelihood* menunjukkan angka 22,353 atau terjadi penurunan nilai *-2 Log Likelihood* sebesar 20,188. Penurunan nilai *-2LL* ini dapat diartikan bahwa penambahan variabel bebas kedalam model dapat memperbaiki model *fit* serta menunjukkan model regresi yang lebih baik atau dengan kata lain model yang dihipotesiskan *fit* dengan data.

Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi pada regresi logistik dapat dilihat pada nilai *Nagelkerke R Square*. Nilai *Nagelkerke R Square* adalah sebesar 0,619 yang berarti variabilitas variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen adalah sebesar 62%, sisanya sebesar 38% dijelaskan oleh variabilitas variabel-variabel lain di luar model penelitian. Atau secara bersama-sama, variasi variabel ukuran KAP, opini audit, kesulitan keuangan dan ukuran perusahaan dapat menjelaskan variasi variabel pergantian KAP sebesar 62%.

Hasil Uji Multikolinearitas

Menurut Ghazali (2011), jika antarvariabel independen ada korelasi yang cukup tinggi umumnya diatas 0,90 maka hal ini merupakan indikasi adanya multikolinearitas. Hasil pengujian menunjukkan tidak ada nilai koefisien korelasi antar variabel independen yang nilainya

lebih besar dari 0,90 maka dapat disimpulkan tidak terdapat indikasi multikolinearitas antar variabel independen.

Hasil Matriks Klasifikasi

Kekuatan prediksi dari model untuk memprediksi kemungkinan perusahaan melakukan pergantian KAP adalah sebesar 96,2%. Hal ini berarti bahwa dengan menggunakan model regresi yang diajukan terdapat 25 (96,2%) perusahaan yang diprediksi tidak melakukan pergantian KAP dari total 26 perusahaan yang tidak melakukan perpindahan KAP. Kekuatan prediksi model perusahaan yang melakukan pergantian KAP adalah sebesar 60% yang berarti dengan menggunakan model regresi terdapat 6 perusahaan (60%) yang diprediksi melakukan pergantian KAP dari total 10 perusahaan yang melakukan perpindahan KAP.

Hasil Pengujian Kelayakan Model Regresi

Tabel 1
Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	df	Sig.
1	1.573	6	.954

Sumber : hasil output SPSS, 2017

Dengan probabilitas signifikansi menunjukkan angka 0,954 dimana nilai signifikansi jauh lebih besar dari pada 0,05, maka H_0 diterima. Hal ini berarti model regresi layak untuk digunakan dalam analisis selanjutnya, karena tidak ada perbedaan yang nyata antara klasifikasi yang diprediksi dengan klasifikasi yang diamati, atau dapat juga dikatakan bahwa model mampu memprediksi nilai observasinya.

Hasil Pengujian Hipotesis Dan Pembahasan

Dalam uji hipotesis dengan regresi logistik cukup dengan melihat *variabel in the equation*. Maka didapat persamaan regresi sebagai berikut :

$$\text{SWITCH} = 1,552 - 2,593\text{KAP} - 3,261\text{OPINI} + 0,648\text{DER} - 21,017\text{LnTA} + e$$

Hasil Pengujian Hipotesis 1 (Ukuran KAP)

Hasil pengujian menunjukkan nilai koefisien regresi negatif (β) untuk variabel ukuran KAP sebesar 2,593 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,047, karena tingkat signifikansi ini lebih kecil dibandingkan tingkat signifikansi yang digunakan peneliti yaitu 0,05 maka H_1 diterima.

Hasil temuan ini mendukung hasil penelitian Damayanti dan Sudarma (2008); Wijayanti (2010); Wijayani (2011) dan Adityawati (2011) yang menemukan bahwa ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP. Hasil uji hipotesis pertama pada penelitian ini mengindikasikan bahwa semakin besar ukuran sebuah KAP, maka perusahaan akan berganti KAP yang berukuran besar tersebut.

Hasil Pengujian Hipotesis 2 (Opini Audit)

Hasil pengujian menunjukkan nilai koefisien regresi negatif (β) untuk variabel opini audit sebesar 3,261 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,014, karena tingkat signifikansi ini lebih kecil dibandingkan tingkat signifikansi yang digunakan peneliti yaitu 0,05 maka H_2 diterima.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang

dilakukan oleh Calderon dan Ofobike (2008) dan Divianto (2011) yang menyatakan bahwa opini audit berpengaruh terhadap pergantian KAP.

Hasil uji hipotesis kedua pada penelitian ini mengindikasikan bahwa semakin buruk opini yang diberikan oleh auditor, maka perusahaan akan berganti KAP.

Hasil Pengujian Hipotesis 3 (Kesulitan Keuangan)

Hasil pengujian menunjukkan nilai koefisien regresi positif (β) sebesar 0,648 dengan tingkat signifikansi 0,588. Karena tingkat signifikansi ini lebih besar dibandingkan dengan tingkat signifikansi yang digunakan peneliti yaitu 0,05 maka **H₃ ditolak**.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Kartika (2006) dan Damayanti dan Sudarma (2007) yang dalam penelitiannya berhasil menemukan bahwa perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan perusahaan tidak menjadi penyebab untuk mengganti KAP.

Hasil uji hipotesis ketiga pada penelitian ini mengindikasikan bahwa meskipun perusahaan mengalami kesulitan keuangan, maka perusahaan tidak akan berganti KAP.

Hasil Pengujian Hipotesis 4 (Ukuran Perusahaan)

Hasil pengujian menunjukkan nilai koefisien regresi negatif (β) sebesar 21,017 dengan tingkat signifikansi 0,998. Karena tingkat signifikansi ini lebih besar dibandingkan dengan tingkat signifikansi yang digunakan peneliti yaitu 0,05 maka **H₄ ditolak**.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian dari Calderon dan Ofobike (2008), Chadegani *et. al.* (2011), dan Wijayani dan Juniarti (2011) yang menunjukkan tidak ada pengaruh signifikan antara ukuran perusahaan klien terhadap pergantian KAP. Hasil uji hipotesis keempat pada penelitian ini mengindikasikan bahwa semakin besar ukuran sebuah perusahaan, maka perusahaan tidak akan berganti KAP.

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah disajikan pada bab-bab sebelumnya, dapat diambil kesimpulan sebagai berikut :

1. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa variabel ukuran KAP dan Opini Audit memiliki pengaruh dengan pergantian KAP. Hasil ini menunjukkan bahwa ukuran KAP dan Opini Audit menjadi faktor penyebab perusahaan melakukan pergantian KAP.
2. Sedangkan variabel kesulitan keuangan dan ukuran perusahaan tidak memiliki pengaruh terhadap pergantian KAP. Hasil ini menunjukkan bahwa kesulitan keuangan dan ukuran perusahaan bukan merupakan faktor penyebab perusahaan melakukan pergantian KAP.

Keterbatasan

3. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini hanya dibatasi oleh empat variabel saja, yaitu ukuran KAP, opini audit, kesulitan keuangan dan ukuran

perusahaan klien. Beberapa faktor yang lain mungkin juga berpengaruh terhadap pergantian KAP tidak termasuk kedalam penelitian ini.

Periode pengamatan hanya tiga tahun, sehingga dirasakan kurang untuk bisa membuktikan kecenderungan praktik pergantian Kantor Akuntan Publik yang dilakukan perusahaan.

Instrument pengukuran variabel yang dipakai dalam penelitian terbatas pada variabel *dummy*, sehingga hasilnya berpengaruh terhadap signifikansi data.

Saran

Dari pembahasan dan kesimpulan yang diperoleh maka penulis memberikan saran sebagai berikut :

1. Penelitian selanjutnya mungkin dapat mempertimbangkan menggunakan objek penelitian seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI, sehingga dapat dilihat generalisasi teori secara valid.
2. Penelitian selanjutnya hendaknya mempertimbangkan beberapa variabel lain seperti pergantian manajemen, kualitas audit, persentase perubahan ROA yang mungkin mempengaruhi perusahaan melakukan pergantian KAP.
3. Penelitian selanjutnya yang ingin melakukan penelitian terhadap pergantian KAP untuk kedepannya diharapkan untuk menambah sampel penelitian dan periode pengamatan karena sangat berpengaruh terhadap hasil penelitian.
4. Instrumen penelitian selanjutnya diharapkan memakai alat

pengukuran yang lain dan metode analisis yang lain agar dapat menjadi pembanding hasil penelitian dan pengaruhnya terhadap signifikansi data.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A, Et.Al, 2015, *Auditing Dan Jasa Assurance*, Jilid 1, Edisi Kelimabelas, Penerbit Erlangga, Jakarta
- Agoes, Sukrisno, 2012, *Auditing (Pemeriksaan Akuntan oleh KAP)*, Edisi Empat, Penerbit Salemba Empat, Jakarta
- Agoes, Alvin A., dan James K. Loebbecke, 2008, *Auditing Pendekatan Terpadu*, terjemahan Amir Abadi Yusuf, Penerbit Salemba Empat, Jakarta
- Adityawati, P., 2011. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Pergantian Kantor Akuntan Publik Pada Perusahaan Manufaktur Di Indonesia*. Skripsi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Boynton, William C. Johnson., Raymond N. and Kell, Walter G., 2015, *Modern Auditing*, Jilid 2, Edisi Ketujuh, Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Damayanti, S. dan M. Sudarma, 2007, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Perusahaan Bepindah Kantor Akuntan*

- Publik*, Simposium Nasional Akuntansi XI, Pontianak.
- Divianto, 2011, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Perusahaan dalam Melakukan Auditor Switching*, Skripsi Universitas Sriwijaya, Palembang.
- Ghozali, Imam, 2011, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang
- Ginting, S., & Fransisca, E., 2014, *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pergantian Kantor Akuntan Publik Pada Perusahaan Manufaktur Di Bursa Malaysia*. Jurnal Wira Ekonomi Mikroskill, Vol. 4, No. 1.
- Indriantoro, N. dan Supomo, B., 2011, *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*, BPFE : Yogyakarta.
- Iskandar, W., 2006, *Faktor-faktor yang Mendorong Pergantian Auditor Pada Perusahaan-perusahaan di Sumatera Barat khususnya Kota Padang*, Jurusan Ekonomi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Andalas.
- Mardiyah, A.A., 2002, *Pengaruh Perubahan Kontrak, Keefektifan Auditor, Reputasi Klien, Biaya Audit, Faktor Klien dan Faktor Auditor Terhadap Auditor Changes: Sebuah Pendekatan Dengan Model Kontijensi RPA*, Seminar Nasional Akuntansi V, Semarang.
- Mulyadi, 2011, *Auditing*, Jilid 1, Edisi 6, Penerbit Salemba Empat, Jakarta
- Menteri Keuangan, 2008, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/Pmk.01/2008 Pasal 3 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
- Pradipta, R. P., & Septiani, A., 2014, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Perusahaan Manufaktur Terdaftar Di BEI Melakukan Pergantian Auditor Secara Voluntary*. Diponegoro Journal Of Accounting Vol 3 No 3
- Schwartz, K.B. dan K. Menon, 1985, *Auditor Switches by Failing Firm*. The Accounting Review, Vol. LX, No. 2
- Wibowo, Arie dan Rossieta, Hilda, 2009, *Faktor-faktor Determinasi Kualitas Audit-Suatu Studi dengan Pendekatan Earning Surprise Benchmark*, Simposium Nasional Akuntansi XII, Palembang

Wijayani, Evi dan Indira Januarti,
2011, *Analisis Faktor-
Faktor yang Mempengaruhi
Perusahaan di Indonesia
Melakukan Auditor
Switching*, Simposium
Nasional Akuntansi XIV,
Aceh

Wijayanti, Martina Putri, 2010,
*Analisis Hubungan Auditor-
Klien: Faktor-faktor Yang
Mempengaruhi Auditor
Switching di Indonesia*,
Skripsi S-1 Fakultas
Ekonomi Universitas
Diponegoro

www.idx.co.id

www.wikipedia.com