



Factors Affecting Companies in Substitution The Accountant Public Firms

Ilham Maulana Saud

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, email: ilhammaulanasaud@gmail.com

Abstrak

Pemerintah Indonesia, melalui Peraturan Menteri Keuangan Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 mengharuskan perusahaan publik melakukan pergantian Kantor Akuntan Publik (KAP) yang telah mendapat penugasan audit selama lima tahun berturut-turut. Namun, praktik pergantian KAP yang dilakukan perusahaan cenderung tidak harus menunggu selama lima tahun, artinya perusahaan melakukan pergantian KAP secara voluntary atau sukarela. Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh opini going concern, pergantian manajemen, kesulitan keuangan, reputasi auditor, dan spesialisasi industri KAP terhadap pergantian KAP. Objek penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2004-2008. Penelitian ini menggunakan teknik pengumpulan data yaitu purposive sampling. Populasi dari penelitian ini adalah 190 perusahaan, 87 perusahaan melakukan pergantian KAP dan 103 perusahaan yang tidak melakukan pergantian KAP. Alat statistik yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji regresi logistik. Hasil uji statistik menunjukkan bahwa pergantian manajemen berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP sedangkan opini going concern, kesulitan keuangan, reputasi auditor, spesialisasi industri KAP tidak berpengaruh terhadap pergantian KAP.

Kata kunci: *Opini going concern, pergantian manajemen, kesulitan keuangan, reputasi auditor, spesialisasi industri KAP*

Abstract

Indonesian governance, by rules of Ministry of Finance 17/PMK.01/2008 obligate public company substitution Public Accounting Firm that have duty of audit since five years. However, practice of substitution Public Accounting Firm wich did by company tend to not have to wait for five years, its mean company changes Public Accounting Firm by voluntary. This research objective is to examining the effect of going concern opinion, management turnover, financial distress, auditor reputation, and industry specialization of the Public Accounting Firm on the substitution of the Public Accounting Firm. The objects of this research are the manufacturing companies listed in Indonesia Stock Exchange in the period of 2004-2008. The data collection techniques employed in this research is purposive sampling technique. The population of this study is 190 firms, among which 87 firms substitute the Public Accounting Firms and 103 companies do not substitute the Public Accounting Firms. The data analysis technique employed in this research is logistic regression test. Statistical analysis result shows that management turnover significantly influences the substitution of the Public Accounting Firms, whereas going concern opinion, financial distress, auditor reputation, and the industry specialization of the Public Accounting Firms do not influence the substitution of the Public Accounting Firms.

Keywords: *Going concern opinion, management turnover, financial distress, auditor reputation, the industry specialization of the Public Accounting Firms, and the size of the Public Accounting Firms.*

1. Pendahuluan

Pihak manajemen suatu perusahaan berkepentingan untuk menyajikan laporan keuangan sebagai suatu gambaran prestasi kerja mereka. Laporan ini berpotensi dipengaruhi kepentingan pribadi manajemen, sementara *shareholder* sangat berkepentingan untuk mendapatkan laporan keuangan yang dapat dipercaya. Di sinilah peran akuntan public sebagai pihak yang independen untuk menengahi kedua pihak (agen dan prinsipal) yang berbeda kepentingan tersebut (Damayanti dan Sudarma, 2007), yaitu untuk memberi penilaian dan pernyataan pendapat (opini) terhadap kewajaran laporan keuangan yang disajikan.

Independensi auditor adalah kunci utama dari profesi audit, termasuk untuk menilai kewajaran laporan keuangan. Secara umum, ada dua bentuk independensi auditor: *independence in fact* dan *independence in appearance*. *Independence in fact* menuntut auditor agar membentuk opini dalam laporan audit seolah-olah auditor itu pengamat profesional, tidak berat sebelah. *Independence in appearance* menuntut auditor untuk menghindari situasi yang dapat membuat orang lain mengira bahwa dia tidak mempertahankan pola pikiran yang adil (Mulyadi, 2002).

Independensi mutlak harus ada pada diri auditor ketika menjalankan tugas pengauditan yang mengharuskan ia memberi atestasi atas kewajaran laporan keuangan kliennya (Mulyadi, 2002). Wajar adanya jika pengguna laporan keuangan, regulator, dan pihak-pihak lain selalu mempertanyakan apakah auditor bisa independen dalam menjalankan tugasnya. Keraguan tentang independensi ini bertambah berat karena kantor akuntan publik (KAP) selama ini diberi kebebasan untuk memberikan jasa non-audit kepada klien yang mereka audit. Pemberian jasa non-audit ini menambah besar jumlah dependensi secara finansial KAP kepada kliennya.

Manajemen sebagai penyelenggara usaha dalam perusahaan pasti mengharapkan laporan keuangannya yang telah diaudit mendapat opini wajar dari auditor dengan tujuan agar dapat merefleksikan citra manajemen yang baik dimata investor. Maka dari itu manajemen akan mencari auditor atau KAP yang bisa diajak kerjasama untuk mencapai tujuan manajemen tersebut.

Fenomena saat ini menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan dalam memilih, auditor atau KAP, perusahaan (manajemen) tidak memikirkan kualitas dan reputasi auditor atau KAP. Manajemen cenderung memilih auditor atau KAP yang dapat menghindari perusahaan tersebut mendapat opini *going concern*, begitu juga ketika perusahaan terancam mendapatkan opini *going concern* atau auditor yang saat ini terlalu independen manajemen akan mengancam untuk melakukan pergantian auditor atau KAP (*opinion shopping*), dengan harapan auditor atau KAP yang baru dapat menghindari perusahaan dari opini *going concern*.

Damayanti dan Sudarma (2007) berpendapat bahwa independensi akan hilang jika auditor terlibat dalam hubungan pribadi dengan klien, karena hal ini dapat mempengaruhi sikap mental dan opini mereka. Salah satu ancaman seperti itu adalah *audit tenure* yang panjang. *Audit tenure* yang panjang dapat menyebabkan auditor untuk mengembangkan "hubungan nyaman" serta kesetiaan yang kuat atau hubungan emosional dengan klien mereka, yang dapat mencapai tahap dimana independensi auditor terancam. *Audit tenure* yang panjang juga memberikan hasil familiaritas yang tinggi dan akibatnya, kualitas dan kompetensi kerja auditor dapat menurun ketika mereka mulai untuk membuat asumsi-asumsi yang tidak tepat dan bukan evaluasi objektif dari bukti saat ini. Oleh karena itu, untuk menjaga kepercayaan publik dalam

fungsi audit dan untuk melindungi objektivitas auditor, melalui serangkaian ketentuan, profesi auditor dilarang memiliki hubungan pribadi dengan klien meraka yang dapat menimbulkan konflik kepentingan potensial.

Pemerintah Indonesia, melalui Peraturan Menteri Keuangan Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 mengharuskan perusahaan mengganti KAP yang telah mendapat penugasan audit selama lima tahun berturut-turut. Jika perusahaan melakukan pergantian KAP yang telah mengaudit selama lima tahun berturut-turut hal ini tidak menimbulkan pertanyaan karena bersifat *mandatory*. Jadi yang perlu diteliti adalah perusahaan yang melakukan pergantian KAP secara *voluntary* atau sukarela. Sehingga, penting untuk mengetahui faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi perusahaan melakukan pergantian KAP secara *voluntary*.

Beberapa peneliti telah menguji faktor-faktor yang mempengaruhi pergantian KAP. Kecenderungan untuk melakukan pergantian KAP telah ditemukan dipengaruhi oleh opini *going concern* (Margaretta, 2006), pergantian manajemen (Nelly dan Juniarti, 2002), kesulitan keuangan (Nelly dan Juniarti, 2002 dan Theresia dan Aloysia, 2006). Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji apakah opini *going concern*, pergantian manajemen, kesulitan keuangan, reputasi negative auditor dan spesialisasi KAP merupakan faktor-faktor yang mempengaruhi perusahaan melakukan pergantian KAP.

2. Kajian Literatur dan Pengembangan Hipotesis

2.1 Teori Keagenan

Menurut teori keagenan, dalam sesebuah perusahaan terdapat dua pihak yang berkepentingan yaitu pemegang saham dan manajemen perusahaan. Pemegang saham adalah sebagai pemilik dan manajemen perusahaan sebagai agen yang dilantik oleh pemegang saham untuk menjalankan bisnisnya (Jensen dan Meckling, 1976). Dalam kontrak, agen terikat untuk memberikan jasa bagi pemilik. Berdasarkan pendelegasian wewenang pemilik kepada agen, manajemen diberi hak untuk mengambil keputusan bisnis bagi kepentingan pemilik. Karena kepentingan kedua pihak tersebut tidak selalu sejalan, maka sering terjadi benturan kepentingan antara prinsipal dengan agen sebagai pihak yang disertai wewenang untuk mengelola perusahaan.

Dalam konteks keagenan tersebut, dibutuhkan pihak ketiga yang independen sebagai mediator pada hubungan antara prinsipal dan agen. Auditor adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak prinsipal (*shareholders*) dengan pihak agen (manajemen) dalam mengelola keuangan perusahaan (Gavious, 2007). Pemegang saham mengharapkan auditor untuk dapat menekan kemungkinan terjadinya *moral hazard* yang dilakukan manajemen, sehingga *agency cost* yang ditanggung pemegang saham akan berkurang. Namun dari sudut pandang manajer, sejalan dengan *moral hazard hypothesis* dan kondisi informasi asimetri, manajer cenderung memilih auditor yang memberi keleluasaan untuk memilih prosedur akuntansi yang disukainya, namun sekaligus juga bersedia memberi opini audit yang menguntungkan.

Gavious (2007) mengatakan bahwa masalah keagenan auditor bersumber pada mekanisme kelembagaan antara auditor dan manajemen. Disatu pihak, auditor ditunjuk oleh manajemen untuk melakukan audit bagi kepentingan pemegang saham, namun dilain pihak, jasa audit dibayar dan ditanggung oleh manajemen. Hal ini menciptakan benturan kepentingan yang tidak dapat dihindari oleh auditor. Mekanisme kelembagaan ini menimbulkan ketergantungan auditor kepada kliennya, sehingga auditor merasa kehilangan independensinya dan harus mengakomodasi berbagai keinginan klien, dengan harapan agar perikatan auditnya dimasa depan tidak terputus.

2.2 Teori Harapan (Ekspektasi)

Teori ini dicetuskan oleh Victor dalam Ardana, *et al* (2008) yang menggambarkan bahwa kuatnya kecenderungan seseorang untuk melakukan suatu tindakan tertentu bergantung pada kekuatan yang berupa harapan, bahwa hasil tindakannya tersebut akan diikuti oleh suatu output tertentu dan daya tarik output tersebut. Motivasi ditentukan oleh pemahaman seseorang terhadap hubungan antara usaha dengan kinerja, dan oleh keinginan atau dambaan terhadap hasil (*outcomes*) yang dikaitkan dengan berbagai tingkat kinerja. Boleh dikatakan teori ini melandaskan diri pada suatu logika bahwa “orang akan melakukan apa yang mampu dilakukan apabila ia mau untuk melakukan” (Ardana *et al*, 2008).

Pergantian manajemen mengakibatkan terjadinya pergantian KAP karena manajemen memiliki harapan yang kuat untuk lebih dapat bekerja sama sehingga mendapatkan opini seperti yang diharapkan manajemen, Damayanti dan Sudarma (2007). Manajemen berharap mendapatkan penilaian yang lebih baik dengan melakukan pergantian KAP.

2.3 Opini *Going Concern* dan Pergantian KAP

Going concern adalah kelangsungan hidup suatu entitas. Dengan adanya *going concern* maka suatu entitas dianggap akan mampu mempertahankan kegiatan usahanya dalam jangka panjang, tidak akan dilikuidasi dalam jangka waktu pendek. Laporan audit dengan modifikasi mengenai *going concern* merupakan suatu indikasi bahwa dalam penilaian auditor terdapat risiko auditee tidak dapat bertahan dalam bisnis. Dari sudut pandang auditor, keputusan tersebut melibatkan beberapa tahap analisis. Auditor harus mempertimbangkan hasil dari operasi, kondisi ekonomi yang mempengaruhi perusahaan, kemampuan membayar hutang, dan kebutuhan likuiditas di masa yang akan datang.

Going concern dipakai sebagai asumsi dalam pelaporan keuangan sepanjang tidak terbukti adanya informasi yang menunjukkan hal berlawanan (*contrary information*). Biasanya informasi yang secara signifikan dianggap berlawanan dengan asumsi kelangsungan hidup satuan usaha adalah berhubungan dengan ketidakmampuan satuan usaha dalam memenuhi kewajiban pada saat jatuh tempo tanpa melakukan penjualan sebagian besar aktiva kepada pihak luar melalui bisnis biasa, restrukturisasi utang, perbaikan operasi yang dipaksakan dari luar dan kegiatan serupa yang lain (PSA No. 30).

Semakin kondisi perusahaan terganggu atau memburuk maka akan semakin semakin besar kemungkinan perusahaan menerima opini audit *going concern*. Sehingga, jika suatu perusahaan mendapat opini *going concern* maka akan mendapatkan suatu respon harga saham negatif sehingga besar kemungkinan akan dilakukan pergantian KAP oleh manajemen jika auditor mengeluarkan opini audit *going concern* (Margaretta, 2006).

Geiger dan Raghunandan (2002) menemukan bukti banyaknya perusahaan yang melakukan penggantian KAP ketika auditor mengeluarkan opini *going concern*. Apabila suatu perusahaan mendapat opini *going concern*, yang artinya perusahaan tersebut dipertanyakan kelangsungan hidupnya di masa yang akan datang, menyebabkan para investor tidak mau lagi menanamkan modalnya pada perusahaan tersebut, sehingga perusahaan cenderung akan mengganti auditor atau KAP yang dapat memenuhi kemauan perusahaan mengenai pendapat atas laporan keuangan yang telah diaudit. Ni Kadek (2010) menemukan bahwa meskipun perusahaan mendapat opini *going concern* atas laporan keuangan periode sebelumnya hal ini tidak menyebabkan perusahaan melakukan pergantian KAP. Dengan adanya perbedaan penemuan dari peneliti diatas maka diturunkanlah hipotesis sebagai berikut:

H₁: Opini *going concern* berpengaruh positif terhadap pergantian KAP.

2.4 Pergantian Manajemen dan Pergantian KAP

Pergantian manajemen yang terjadi dalam suatu perusahaan dapat diikuti oleh perubahan kebijakan dalam bidang akuntansi, keuangan, dan pemilihan KAP. Penelitian yang dilakukan Carpenter dan Strawser (1971) menunjukkan hubungan positif antara pergantian manajemen dengan pergantian KAP. Nelly dan Juniarti (2002) melakukan penelitian tentang

perpindahan auditor pada perusahaan-perusahaan di Surabaya dan Sidoarjo yang pernah diaudit oleh KAP. Hasilnya menunjukkan bahwa tidak ada bukti yang signifikan bahwa pergantian manajemen merupakan salah satu variabel yang dapat mempengaruhi perpindahan KAP.

Pergantian manajemen yang dilakukan perusahaan disebabkan karena kinerja manajemen yang buruk dalam meningkatkan mutu dan kualitas perusahaan. Menurut Ni Kadek (2010) menemukan pergantian manajemen berpengaruh terhadap pergantian KAP, artinya perusahaan yang melakukan pergantian manajemen menyebabkan perubahan kebijakan akuntansi, keuangan, dan pemilihan KAP. Jika kebijakan dan pelaporan akuntansi dari KAP lama tidak dapat diselaraskan dengan manajemen baru, maka manajemen baru tersebut akan mencari KAP baru yang selaras dengan manajemen baru, disertai preferensi tersendiri tentang auditor yang akan digunakan. Semakin besar kemungkinan perusahaan melakukan pergantian manajemen maka semakin besar pula perusahaan akan melakukan pergantian auditor. Dari uraian tersebut, maka diturunkanlah hipotesis sebagai berikut:

H₂: Pergantian manajemen berpengaruh positif terhadap pergantian KAP.

2.5 Kesulitan Keuangan dan Pergantian KAP

Kesulitan keuangan pada suatu perusahaan cenderung menunjukkan perusahaan tersebut memiliki potensi kebangkrutan yang artinya tingkat kesulitannya lebih besar dari kesulitan likuiditas. Penelitian yang dilakukan Carpenter dan Strawser (1971) menunjukkan hubungan positif antara kesulitan keuangan dengan pergantian KAP. Theresia dan Aloysia (2006) menyatakan perusahaan yang memiliki kesulitan keuangan lebih cenderung melakukan pergantian KAP dibandingkan dengan perusahaan yang tidak mengalami kesulitan keuangan.

Theresia dan Aloysia (2006) menemukan bahwa kesulitan keuangan perusahaan publik tidak mempengaruhi pergantian KAP. Perusahaan akan mempertimbangkan secara serius tentang masalah pergantian auditor atau KAP, auditor atau KAP yang selama ini mereka gunakan telah mengetahui dan mengerti kondisi perusahaan dan jika perusahaan mengganti auditor atau KAP, perusahaan khawatir jika auditor atau KAP baru akan melakukan pemeriksaan terhadap sistem pembukuan dan menilai rendah standar mutu pembukuan perusahaan mereka. Hal ini dapat mengakibatkan keterlambatan penyajian laporan keuangan yang membuat perusahaan menanggung biaya denda keterlambatan. Karena permasalahan inilah yang menyebabkan perusahaan umumnya enggan untuk berganti auditor atau KAP.

Damayanti dan Sudarma (2007) menyatakan bahwa kesulitan keuangan perusahaan tidak memiliki pengaruh terhadap perusahaan publik di Indonesia untuk berpindah KAP. Namun pada penelitian sebelumnya yang dilakukan Ni Kadek (2010) menyatakan bahwa kesulitan keuangan pada suatu perusahaan berpengaruh positif terhadap pergantian KAP. Ketidakpastian dalam bisnis pada perusahaan yang terancam bangkrut (mempunyai kesulitan keuangan) menimbulkan kondisi yang mendorong untuk melakukan pergantian KAP. Pergantian KAP tersebut juga dapat disebabkan karena perusahaan tidak mampu membayar biaya audit yang dibebankan oleh KAP. Hal ini menunjukkan bahwa jika perusahaan mengalami kesulitan keuangan maka akan mengakibatkan perusahaan melakukan pergantian KAP. Dari uraian tersebut, maka diturunkanlah hipotesis sebagai berikut:

H₃: Kesulitan keuangan berpengaruh positif terhadap pergantian KAP.

2.6 Reputasi Negatif Auditor dan Pergantian KAP

Dalam konteks keagenan, dibutuhkan pihak ketiga yang independen sebagai mediator pada hubungan antara prinsipal dan agen. Auditor adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak prinsipal (*shareholders*) dengan pihak agen (manajer) dalam mengelola keuangan perusahaan (Gavious, 2007). Pemegang saham mengharapkan auditor untuk dapat menekan kemungkinan terjadinya *moral hazard* yang dilakukan manajemen, sehingga *agency cost* yang ditanggung pemegang saham akan berkurang. Namun dari sudut pandang manajer, sejalan dengan *moral hazard hypothesis* dan kondisi informasi asimetri, manajer cenderung memilih auditor yang memberi keleluasaan untuk memilih prosedur

akuntansi yang disukainya, namun sekaligus juga bersedia memberi opini audit yang menguntungkan.

Crasswell, *et al* dalam Margareta (2006) menyatakan bahwa klien biasanya mempersepsikan bahwa auditor yang berasal dari KAP besar dan yang memiliki afiliasi dengan KAP Internasional yang memiliki kualitas audit yang lebih tinggi, karena auditor tersebut memiliki karakteristik yang dikaitkan dengan pelatihan, pengakuan internasional, adanya *peer review*, serta memiliki integritas dan kedisiplinan dalam menjalankan tugasnya sebagai auditor.

Reputasi auditor merupakan prestasi dan kepercayaan yang disandang auditor atas kedisiplinan dan ketaatan auditor terhadap kode etik (Margareta, 2006). Jika suatu perusahaan sudah menggunakan auditor yang memiliki reputasi yang bagus, maka perusahaan cenderung tidak akan mengganti KAP, dan sebaliknya jika reputasi auditor yang digunakan reputasinya negatif, maka perusahaan akan mengganti KAP yang reputasi auditornya bagus. Dari uraian tersebut, maka dapat turunkan hipotesis sebagai berikut:

H₄: Reputasi negatif auditor berpengaruh positif terhadap pergantian KAP.

2.7 Spesialisasi Industri KAP dan Pergantian KAP

Spesialisasi industri ditemukan berhubungan positif dengan kualitas pelaporan (Dunn, *et al* dalam Kusharyanti 2003). Dalam penelitian mereka, kualitas pelaporan dianggap mencerminkan kualitas audit. Kualitas auditor diukur dengan menggunakan ukuran spesialisasi industri. Reputasi akuntan terbentuk sejalan dengan pengembangan keahlian spesifik industri (Crasswell, *et al* dalam Mayangsari, 2004).

Penelitian yang dilakukan oleh Francis dan Stokes dalam Mayangsari (2004) yang menemukan bahwa spesialisasi industri yang dimiliki KAP mempunyai dampak terhadap meningkatnya *fee* audit. Perusahaan yang mengontrak KAP spesialis akan mendapatkan efek positif pada harga sahamnya di pasaran, karena KAP spesialis dianggap bisa menghasilkan hasil audit yang baik dibandingkan dengan yang tidak. Sehingga dengan reputasi yang sudah terbentuk dan hasil kualitas audit yang baik dihasilkan, spesialisasi industri KAP khusus akan dipertahankan oleh kliennya. Dari uraian tersebut, maka diturunkanlah hipotesis sebagai berikut:

H₅: Spesialisasi industri KAP berpengaruh negatif terhadap pergantian KAP.

3. Metode Penelitian

Data penelitian ini berupa laporan keuangan tahunan perusahaan manufaktur yang berturut-turut terdaftar di BEI dari tahun 2004-2008 yang diperoleh dari IDX dan data Akuntan Publik dan KAP diambil dari database Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai (PPAJP) dan laporan auditor independen perusahaan sampel. Berdasarkan metode *purposive sampling* yang digunakan untuk mengumpulkan data, maka diperoleh jumlah sampel sebanyak 190 yang memenuhi kriteria. Adapun prosedur pemilihan sampel adalah sebagai berikut:

Tabel 1. Prosedur Pemilihan Sampel

No	Uraian	Jumlah
1	Perusahaan Manufaktur yang listing berturut-turut di BEI dari tahun 2004 – 2008	101
2	Sampel perusahaan tidak memiliki laporan keuangan yang lengkap	33
3	Sampel perusahaan tidak memiliki laporan auditor independen	12
4	Sampel perusahaan yang melakukan pergantian KAP secara <i>mandatory</i>	18
	Total sampel	38

Sumber: Hasil analisis data

4. Hasil Dan Pembahasan

4.1 Uji Kelayakan Model Regresi

Uji *hosmer and lemeshow* dilakukan untuk menguji kelayakan model regresi. Hasil pengujian menunjukkan nilai Chi-Square sebesar 7.051 dengan nilai Sig sebesar 0.531. Dari hasil tersebut terlihat nilai Sig $0.531 > \alpha 0.05$ sehingga dapat diambil keputusan bahwa model regresi layak digunakan untuk analisis selanjutnya karena tidak ada perbedaan yang nyata antara klasifikasi yang diprediksi dengan klasifikasi yang diamati Ghozali (2006).

4.2 Uji Kesesuaian Model

Pengujian ini dilakukan dengan membandingkan nilai *-2Log Likelihood* (-2LL) pada awal (*Blok Number = 0*) dengan nilai *-2Log Likelihood* (-2LL) pada akhir (*Blok Number = 1*). Adanya pengurangan nilai -2LL awal dengan nilai -2LL akhir menunjukkan bahwa model yang dihipotesiskan *fit* dengan data (Ghozali, 2006). Hasil menunjukkan bahwa -2LL awal memiliki nilai sebesar 262.047, sedangkan -2LL akhir mengalami penurunan sebesar 254.344. Penurunan *Likelihood* ini menunjukkan model regresi yang lebih baik atau model yang dihipotesiskan *fit* dengan data Ghozali (2006).

4.3 Uji Multikolinieritas

Model regresi yang baik adalah regresi yang tidak ada gejala kolerasi yang kuat diantara variabel bebasnya. Pengujian ini menggunakan maktrik kolerasi untuk melihat besarnya kolerasi antara variabel independen. Ghozali (2006), jika antar variabel ada korelasi yang cukup tinggi umumnya di atas 0.90, maka hal ini merupakan indikasi adanya multikolinieritas. Hasil pengujian menunjukkan tidak ada nilai koefisien korelasi antar variabel independen yang nilainya lebih besar dari 0.90, maka dapat disimpulkan tidak terdapat indikasi multikolinieritas antar variabel independen.

4.4 Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan alat statistik *regresi logistik*. Berdasarkan hasil uji hipotesis pada table 5, menunjukkan opini audit *going concern* merupakan opini yang dikeluarkan untuk memastikan perusahaan dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya (IAI, 2001). Penelitian ini menunjukkan bahwa opini *going concern* tidak berpengaruh terhadap pergantian KAP. Hal ini dibuktikan dengan nilai signifikansi yang diperoleh sebesar 0.947 lebih besar dari 0.05. Hasil penelitian ini sejalan dengan Ni Kadek (2010) meskipun perusahaan mendapat memperoleh opini *going concern* atas laporan keuangan periode sebelumnya hal ini tidak menyebabkan perusahaan melakukan pergantian KAP. Namun penelitian ini tidak mendukung temuan Geiger dan Raghunandan (2002) yang menemukan bukti banyaknya perusahaan yang melakukan penggantian auditor ketika auditor mengeluarkan opini *going concern*.

Berdasarkan pedoman Standar Profesional Akuntan Publik seksi 341 (IAI, 2001) dapat diartikan bahwa opini *going concern* merupakan opini wajar tanpa pengecualian yang dikeluarkan karena terdapat kondisi atau peristiwa yang berdampak terhadap kelangsungan hidup perusahaan atas kondisi itu terdapat kesangsian auditor, akan tetapi telah terdapat rencana manajemen untuk mengatasi kondisi tersebut dan menurut penilaian auditor rencana tersebut dapat efektif dijalankan serta terdapat cukup pengungkapan, sehingga opini *going concern* bukanlah opini yang buruk.

Pergantian manajemen dalam perusahaan seringkali diikuti oleh perubahan kebijakan dalam perusahaan. Begitu pula dalam hal pemilihan KAP. Jika manajemen yang baru berharap bahwa KAP yang baru lebih bisa diajak bekerjasama dan lebih bisa memberikan opini seperti yang diharapkan oleh manajemen, disertai dengan adanya preferensi tersendiri tentang auditor atau KAP yang akan digunakannya, pergantian KAP dapat terjadi dalam perusahaan. Perusahaan akan mencari KAP yang selaras dengan kebijakan dan pelaporan akuntansinya.

Penelitian ini menunjukkan bahwa pergantian manajemen berpengaruh positif terhadap pergantian KAP. Hal ini dibuktikan dengan nilai koefisien regresi 0.846 dengan tingkat signifikansi yang diperoleh sebesar 0.016 yang lebih kecil dari alpha 0.05. Namun, penelitian ini konsisten dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Ni Kadek (2010). Penelitian ini mendukung teori keagenan yang menyatakan bahwa terdapat perbedaan kepentingan antara manajemen/agent dan pemilik perusahaan/principle. Perbedaan kepentingan rentan menimbulkan konflik. Terjadinya konflik tersebut cenderung menyebabkan manajemen diganti, dan pergantian manajemen diikuti oleh pergantian KAP. Hasil penelitian ini juga mendukung teori harapan.

Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan kesulitan keuangan tidak berpengaruh terhadap pergantian KAP. Kalau pun pada saat itu perusahaan mengganti KAP kemungkinan karena *fee* nya terlalu mahal yang menyebabkan perusahaan akan mencari KAP lain dengan *fee* yang lebih murah tetapi kualitas audit yang sama dengan KAP sebelumnya. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Theresia dan Aloysia (2006) bahwa kesulitan keuangan perusahaan publik tidak mempengaruhi pergantian KAP. Perusahaan akan mempertimbangkan secara serius tentang masalah pergantian KAP, KAP yang selama ini mereka gunakan telah mengetahui dan mengerti kondisi perusahaan dan jika perusahaan mengganti KAP, perusahaan khawatir jika KAP yang baru akan melakukan pemeriksaan terhadap pembukuan dan menilai rendah standar mutu pembukuan perusahaan mereka. Hal ini dapat mengakibatkan keterlambatan penyajian laporan keuangan yang membuat perusahaan menanggung biaya denda atas keterlambatan tersebut. Karena permasalahan inilah yang menyebabkan perusahaan enggan untuk berganti KAP.

Tabel 2. Hasil Uji Hipotesis

	B	S.E.	Wald	Sig.	Exp(B)
OGC	.029	.443	.004	.947	1.030
PM	.846	.352	5.782	.016	2.331
KK	-.034	.056	.372	.542	.966
RA	-.113	.407	.077	.781	.893
SI	.466	.602	.599	.439	1.593
UKAP	-.500	.607	.677	.410	.607
Constant	-.288	.287	1.001	.317	.750

Sumber: Output SPSS

Sealain itu juga, penelitian yang dilakukan Damayanti dan Sudarma (2007) menyatakan bahwa kesulitan keuangan perusahaan publik tidak memiliki pengaruh terhadap perusahaan publik di Indonesia untuk berpindah KAP. Namun penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Ni Kadek (2010).

Berdasarkan teori agensi yang mengasumsikan bahwa manusia itu selalu *self-interest*, maka kehadiran pihak ketiga yang independen sebagai mediator pada hubungan antara pemilik dengan manajemen sangat diperlukan, dalam hal ini adalah auditor independen. Investor akan lebih cenderung pada data akuntansi yang dihasilkan dari auditor yang bereputasi (Januarti, 2006). Perusahaan tidak akan mengganti KAP jika KAP nya sudah bereputasi.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa reputasi negatif auditor dengan proksi auditor yang mendapat sanksi, teguran atau peringatan dari Kementerian Keuangan namun masih bisa melaksanakan audit tidak berpengaruh terhadap pergantian KAP. Hal ini membuktikan fenomena yang ada saat ini, bahwa perusahaan dalam melakukan pemilihan auditor tidak melihat sisi reputasi negatif auditor, selama ini perusahaan (manajemen) hanya mementingkan dirinya sendiri, sehingga dalam memilih auditor atau KAP perusahaan mencari auditor atau KAP yang mau menuruti kemauan perusahaan (manajemen).

Penelitian yang dilakukan oleh Francis dan Stokes dalam Mayangsari (2004) yang menemukan bahwa spesialisasi industri yang dimiliki KAP mempunyai dampak terhadap meningkatnya *fee* audit. Perusahaan yang mengontrak auditor atau KAP spesialis akan

mendapatkan efek positif pada harga sahamnya di pasaran, karena auditor atau KAP spesialis dianggap bisa menghasilkan hasil audit yang baik dibandingkan dengan yang tidak. Sehingga dengan reputasi yang sudah terbentuk dan hasil kualitas audit yang baik, spesialisasi industri KAP khusus akan dipertahankan oleh kliennya. Namun pada penelitian ini spesialisasi industri KAP tidak berpengaruh terhadap pergantian KAP. Hal ini karena, spesialisasi industri KAP memiliki pengetahuan yang handal untuk mengaudit industri tertentu, sehingga KAP akan lebih kritis, jika KAP tersebut lebih kritis dalam melaksanakan audit, perusahaan akan sulit untuk mempengaruhi KAP agar memenuhi keinginan perusahaan.

5. Kesimpulan

Opini *going concern* tidak berpengaruh terhadap pergantian KAP. Opini *going concern* bukanlah opini yang buruk. Meskipun ada kesangsian auditor terhadap kondisi atau peristiwa yang berakibat pada kelangsungan usaha perusahaan akan tetapi manajemen sudah memiliki rencana yang efektif untuk mengatasi kondisi tersebut serta menurut pertimbangan auditor manajemen telah melakukan pengungkapan yang memadai. Tidak berpengaruhnya opini *going concern* terhadap pergantian KAP mungkin disebabkan oleh jumlah amatan yang menerima opini *going concern* tidak mencukupi. Hal ini terbukti dari 190 amatan tahun buku perusahaan terdapat 29 amatan yang memperoleh opini *going concern* dan 131 yang tidak memperoleh opini *going concern*.

Pergantian manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap pergantian KAP. Hal ini menunjukkan bahwa pergantian manajemen mempengaruhi perusahaan untuk melakukan pergantian KAP dan mendukung juga teori keagenan dan teori harapan. Kesulitan keuangan tidak berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP. Hal ini berdasarkan hasil nilai rata-rata kesulitan keuangan sebesar 0.8454 yang artinya 84.54% atau Rp.84.54 total hutang dijamin oleh Rp.100 ekuitas. Tingkat rasio DER yang aman adalah 100%, artinya pada penelitian ini perusahaan sampel masih dalam kondisi yang aman.

Reputasi negatif auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP. Hal ini membuktikan fenomena yang ada saat ini, bahwa perusahaan dalam melakukan pemilihan auditor tidak melihat sisi reputasi negatif auditor, selama ini perusahaan (manajemen) hanya mementingkan dirinya sendiri, sehingga dalam memilih auditor atau KAP perusahaan mencari auditor atau KAP yang mau menuruti kemauan perusahaan (manajemen). Spesialisasi industri KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP. Hal ini karena, spesialisasi industri KAP memiliki pengetahuan yang handal untuk mengaudit industri tertentu, sehingga KAP akan lebih kritis, jika KAP tersebut lebih kritis dalam melaksanakan audit, perusahaan akan sulit untuk mempengaruhi KAP agar memenuhi keinginan perusahaan.

Ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP. Hal ini karena perusahaan sampel yang telah menggunakan KAP yang berafiliasi dengan *The Big Four*, ketika melakukan pergantian KAP masih tetap menggunakan KAP yang berafiliasi dengan *The Big Four*. Demikian juga dengan perusahaan sampel yang sebelumnya menggunakan KAP yang tidak berafiliasi dengan *The Big Four*, ketika melakukan pergantian KAP masih menggunakan KAP dalam kelas yang sama.

Penelitian ini masih memiliki keterbatasan yang diharapkan pada penelitian selanjutnya dapat diperbaiki, yaitu reputasi negatif auditor pada penelitian ini menggunakan proksi auditor bermasalah yang mendapat surat teguran dari Kementerian Keuangan, periode penelitian relatif pendek., jumlah sampel tidak dilakukan secara random, tetapi mensyaratkan kriteria-kriteria tertentu (*purposive sampling*), yaitu dengan membatasi kriteria sampel hanya untuk perusahaan manufaktur. Karena itu hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasikan untuk sektor diluar manufaktur. Kurangnya referensi penelitian ini terutama mengenai spesialisasi industri KAP dan reputasi negative auditor.

Daftar Pustaka

- [1] Ardana, Komang, Ni Wayan Mujiati dan Anak Agung Ayu Sriathi. *Perilaku Keorganisasian*. Yogyakarta: Graha Ilmu, 2008.

- [2] Carpenter, C.G dan Strawser, R.H. "Displacement of Auditor when the Clients Go Public, *Journal of Accountancy*, pp 55-58, 1971.
- [3] Dahlan, M. "Analisis Hubungan Antara Kualitas Audit Dengan Diskresioneri Akrual Dan Kebebasan Auditor", *Research Days*, Faculty of Economics - Padjadjaran University, Bandung, 2009.
- [4] Damayanti, S. dan M. Sudarma. "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Perusahaan Berpindah Kantor Akuntan Publik". *Simposium Nasional Akuntansi 11, Pontianak*, 2007.
- [5] Gavius. "Alternative perspectives to deal with auditors' agency problem", *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 2007.
- [6] Geiger, M dan Raghunandan, K. " Going Concern Opinions in The "New" Legal Environment". *Accounting Horizons*. Vol. 1, 2002.
- [7] Ghozali, I. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang, 2006.
- [8] Januari, I. "Analisis Pengaruh Kualitas Audit, Debt Default dan Opinion Shopping terhadap Penerimaan Opini Going Concern", *Simposium Nasional Akuntansi IX*, 2006.
- [9] Jensen, M. C dan Meckling, W. H. "Theory of the Firm : Managerial Behavior , Agency Costs and Ownership Structure Theory of the Firm : Managerial Behavior , Agency Costs and Ownership Structure." *Journal of Financial Economics*, 3, 1976.
- [10] Kusharyanti. "Temuan Penelitian mengenai Kualitas Audit dan kemungkinan Topik Penelitian di Masa Mendatang", *Jurnal Akuntansi dan Manajemen* Vol. 3, 2003.
- [11] Margaretta, F. "Opini Audit *Going Concern*: Kajian Berdasarkan Model Prediksi Kebangkrutan, Pertumbuhan Perusahaan, Dan Reputasi Kantor Akuntan Publik (Studi Pada Emiten Bursa Efek Jakarta)", *Simposium Nasional akuntansi 8*, Solo, 2006.
- [12] Mayangsari, S. "Bukti Empiris Pengaruh Spesialisasi Industri Auditor terhadap Earnings Response Coefficient". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol 7, 2004.
- [13] Mayangsari, S. "Pengaruh Keahlian Audit Independensi terhadap pendapat Audit: Sebuah Kuasieksperimen", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol 6 No. 1, 2003.
- [14] Mulyadi. "*Auditing*", Salembat Empat, 2002.
- [15] Nelly, K dan Juniarti. "Faktor-faktor yang Mendorong Perpindahan Auditor pada Perusahaan-Perusahaan di Surabaya dan Sidoarjo", *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 4 No. 2, 2002.
- [16] Ni Kadek. "Mengapa Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bei ,Melakukan Pergantian Kantor Akuntan Publik?", *Makalah Simposium Nasional Akuntansi XIII*, Purwokerto, 2010.
- [17] Theresia, N. dan Aloysia Y. "Pengaruh Potensi Kebangkrutan Perusahaan Pbluk terhadap Pergantian Auditor", *KINERJA*, Vol.10 No.1, 2006.