

PENGARUH OPINI AUDIT *GOING CONCERN* TERHADAP PERGANTIAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK SECARA SUKARELA DENGAN KARAKTERISTIK KOMITE AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Theresia Monica Joviana

Toto Warsoko Pikir*

Ariston Oki

Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya

*totokpikir@ukwms.ac.id

ARTICLE INFO

Article history:

Received September 15, 2014

Revised October 17, 2014

Accepted December 24, 2014

Key words:

Audit Firm Change Voluntarily, Going Concern Audit Opinion, Audit Committee

ABSTRACT

Going concern audit opinion is an audit opinion which is issued by independent auditor when auditor finds doubts about company's business continuity. The issuance of going concern audit opinion will make managerial tend to change its audit firm voluntarily because they expect that appointed independent auditor will issue an unqualified opinion. Audit committee is a committee which is formed by board of commissioner to give recommendations about audit firm's selection. Audit committees have a role to settle disputes between management and independent auditor when the auditor is not issue audit opinion which is expected by management. The role and characteristics of audit committee will be more likely to resist managerial attempts to change its audit firm voluntarily following the issuance of a going concern report. The study aims to (1) examine whether going concern audit opinion will affect management to changes its audit firm; (2) provide evidence that audit committee characteristics which are proxied by independent audit committee, have financial expertise, and audit committee activities is able to moderate the effect of going concern audit opinion on the change of audit firm voluntarily. This study use non-financial companies that listed on Stock Exchange during the period 2003-2013 as sample. This study provides evidence that (1) going concern audit opinion does not significantly affect management to change its audit firm voluntarily; (2) the characteristics of audit committee is not able to moderate the effect of going concern audit opinion on the change of audit firm voluntarily.

ABSTRAK

Opini audit going concern merupakan opini audit yang diterbitkan oleh auditor independen sebagai bentuk keraguan terhadap kelangsungan usaha perusahaan. Penerbitan opini audit going concern akan membuat manajemen cenderung melakukan pergantian KAP secara sukarela karena mereka berharap auditor independen yang ditunjuk akan menerbitkan opini wajar tanpa pengecualian. Komite audit merupakan komite yang dibentuk oleh dewan komisaris yang salah satu tugasnya adalah memberikan rekomendasi kepada dewan komisaris mengenai penunjukan auditor independen. Komite audit berperan menyelesaikan perselisihan antara manajemen dan auditor independen ketika auditor menerbitkan opini yang tidak diharapkan manajemen. Peran dan karakteristik komite audit diharapkan mampu menurunkan kecenderungan manajemen untuk melakukan pergantian KAP secara sukarela, ketika auditor menerbitkan opini audit going concern. Penelitian ini bertujuan untuk (1) meneliti apakah opini audit going concern berpengaruh terhadap pergantian KAP secara sukarela, (2) memberikan bukti bahwa karakteristik komite audit yang diprosikan dengan komite audit independen, komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan, serta aktivitas komite audit mampu memoderasi pengaruh opini audit going concern terhadap pergantian KAP secara sukarela. Penelitian ini menggunakan menggunakan sampel perusahaan non keuangan yang terdaftar di BEI selama periode 2003-2013. Penelitian ini memberikan bukti bahwa (1) opini audit going concern tidak berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP secara sukarela, (2) karakteristik komite audit tidak mampu memoderasi pengaruh opini audit going concern terhadap pergantian KAP secara sukarela.

PENDAHULUAN

Perkembangan profesi akuntan publik di Indonesia erat kaitannya dengan semakin banyaknya perusahaan yang memutuskan *go public*. Badan Pengawas Pasar Modal dan Laporan Keuangan (Bapepam dan LK) dalam keputusannya Nomor: KEP-346/BL/2011 (Peraturan No. X.K.2) menyatakan bahwa perusahaan yang terdaftar di pasar modal wajib menyampaikan laporan keuangan beserta laporan audit dari auditor independen. Laporan keuangan menjadi alat komunikasi bagi pihak internal maupun eksternal perusahaan. Informasi dalam laporan keuangan mencerminkan kondisi perusahaan dan menunjukkan kinerja manajemen yang diberi tanggung jawab oleh investor untuk mengelola sumber daya perusahaan. Pihak manajemen memiliki informasi yang lebih besar dibandingkan dengan pihak prinsipal, sehingga muncul keraguan pada pihak prinsipal mengenai kebenaran laporan keuangan. Auditor independen sebagai pihak ketiga dapat menengahi keterbatasan informasi pihak prinsipal dengan melakukan audit laporan keuangan perusahaan dan melaporkannya kepada prinsipal.

Auditor independen memiliki tanggung jawab menilai kewajaran laporan keuangan dan memberikan informasi kepada pengguna laporan keuangan mengenai kemampuan entitas/perusahaan untuk melanjutkan usahanya (*going concern*) (Hapsoro dan Aghasta, 2013). Informasi mengenai *going concern* berguna bagi pengguna laporan keuangan yaitu investor untuk membuat keputusan yang tepat dalam berinvestasi. Auditor bertanggung jawab untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan menyimpulkan apakah terdapat suatu ketidakpastian material tentang kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya (Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam Standar Audit (SA) 570 paragraf 6, 2013). Auditor dapat menerbitkan opini audit *going concern* jika terdapat keraguan yang besar terhadap kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan usahanya.

Auditor dihadapkan pada dua kondisi dalam menerbitkan opini audit *going concern*, yang pertama adalah auditor menerbitkan opini audit *going concern* kepada perusahaan yang kemudian berhasil bertahan, dan yang kedua adalah auditor tidak menerbitkan opini audit *going concern* kepada perusahaan yang kemudian bangkrut. Kedua kondisi tersebut dapat merugikan auditor, klien, dan pengguna laporan keuangan. Auditor akan berisiko kehilangan klien pada kondisi pertama karena klien dapat kehilangan kepercayaan investor maupun kreditor untuk mendapatkan sumber pendanaan sehingga dapat mempercepat kegagalan perusahaan. Pada kondisi kedua, auditor akan menghadapi risiko kehilangan reputasi, mendapat tuntutan hukum, regulasi yang lebih ketat, dan kemudian perusahaan tersebut bangkrut (Carello dan Palmrose, 1994; Chaney dan Philipich, 2002; dalam Hapsoro dan Aghasta, 2013).

Pihak manajemen berharap auditor menerbitkan opini wajar tanpa pengecualian terhadap laporan keuangan yang diaudit. Opini wajar tanpa pengecualian mengindikasikan bahwa angka-angka dalam laporan keuangan bebas dari salah saji material dan perusahaan terbebas dari hal-hal yang dapat membahayakan kelangsungan usaha perusahaan. Klien cenderung berpindah dari Kantor Akuntan Publik (KAP) *Big Four* ke KAP *non Big Four* untuk mencari hasil audit yang lebih baik. Klien yang berpotensi atau akan menerima opini audit *going concern* atau opini audit modifikasi dimungkinkan akan mencari auditor yang kualitasnya lebih rendah sehingga dapat memberikan opini yang diinginkan oleh klien (Wahyuningsih dan Suryanawa, 2012).

Auditor independen memiliki keterkaitan dengan komite audit dalam menjalankan tugas auditnya. Komite audit memberikan rekomendasi kepada dewan komisaris mengenai penunjukan auditor independen yang didasarkan pada independensi, ruang lingkup penugasan, dan *fee* audit; mengawasi pekerjaan KAP yang disewa oleh perusahaan; bersama dengan pihak manajemen dan auditor independen menelaah hasil-hasil audit, termasuk kendala yang dihadapi oleh auditor independen. Komite audit juga berperan menyelesaikan perselisihan antara manajemen dan auditor independen ketika auditor menerbitkan opini audit yang tidak sesuai dengan harapan manajemen dengan memberikan pendapat yang independen. Peran dan karakteristik komite audit dipercaya dapat menghalangi usaha manajemen dalam melakukan pergantian auditor (Merawati, Badera, dan Suardikha, 2013). Keberadaan komite audit diper tegas dengan keputusan Ketua Bapepam dan LK No. KEP-643/BL/2012 (Peraturan No. IX.I.5) mengenai pembentukan komite dan pedoman pelaksanaan kerja komite audit serta keputusan Ketua Bapepam dan LK No. KEP-134/BL/2006 (Peraturan No. X.K.6) mengenai kewajiban penyampaian laporan tahunan bagi emiten atau perusahaan publik yang menyatakan bahwa perusahaan wajib menuliskan profil, tugas dan tanggung jawab, frekuensi pertemuan, kehadiran masing-masing anggota komite audit, serta laporan

singkat pelaksanaan kegiatan komite audit di dalam laporan tahunan.

Beberapa peneliti telah menguji pengaruh penerbitan opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela. Pada penelitian terdahulu, Hudaib dan Cooke (2005) menemukan bahwa klien yang diaudit memiliki kecenderungan untuk melakukan pergantian KAP secara sukarela ketika memperoleh opini wajar dengan pengecualian, dan kemungkinan pergantian KAP akan lebih besar bila auditor menerbitkan opini tidak wajar bahkan tidak memberikan opini. Penelitian yang dilakukan oleh Citron dan Taffler (1992, dalam Hudaib dan Cooke, 2005) pada perusahaan di Inggris memberikan bukti bahwa terdapat hubungan positif antara opini audit *going concern* dan pergantian KAP secara sukarela pada perusahaan yang sedang mengalami kesulitan. Merawati dkk. (2013) menemukan bahwa terdapat hubungan negatif signifikan antara pemberian opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela. Penelitian yang dilakukan oleh Sinarwati (2010) tidak menemukan pengaruh yang signifikan antara opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela.

Pada penelitian terdahulu, Carcello dan Neal (2003) meneliti apakah pengaruh karakteristik komite audit yaitu komite audit independen, keahlian dan pengalaman tata kelola komite audit, keahlian akuntansi dan keuangan, serta jumlah saham komite audit mampu menurunkan kecenderungan manajemen untuk melakukan pergantian KAP secara sukarela ketika auditor menerbitkan opini audit *going concern*. Carcello dan Neal (2003) memberikan bukti bahwa komite audit independen, keahlian dan pengalaman tata kelola komite audit, serta jumlah saham menunjukkan hasil yang signifikan menurunkan kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP saat perusahaan menerima opini audit *going concern*. Komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan tidak signifikan mengurangi kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP saat perusahaan menerima opini audit *going concern*. Merawati dkk. (2013) meneliti apakah karakteristik komite audit yaitu komite audit independen, keahlian akuntansi dan keuangan, keahlian dan pengalaman tata kelola, dan aktivitas komite audit mampu memoderasi pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela. Merawati dkk. (2013) menemukan bahwa proporsi komite audit independen, komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan menunjukkan hasil yang signifikan mengurangi kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela saat perusahaan menerima opini audit *going concern*. Variabel moderasi karakteristik keahlian dan pengalaman tata kelola serta aktivitas komite audit tidak signifikan memoderasi pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela.

Melihat adanya perbedaan hasil penelitian antara peneliti-peneliti terdahulu, maka penulis tertarik untuk menguji kembali apakah opini audit *going concern* akan mendorong manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela serta meneliti pengaruh karakteristik komite audit sebagai variabel moderasi mampu menurunkan kecenderungan manajemen untuk melakukan pergantian KAP secara sukarela saat perusahaan menerima opini audit *going concern*. Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian yang dilakukan oleh Merawati dkk. (2013). Pada penelitian yang sekarang, peneliti menambahkan satu variabel kontrol, yaitu ukuran perusahaan. Variabel kontrol ini juga digunakan dalam penelitian Carcello dan Neal (2003) dan Hudaib dan Cooke (2005). Penambahan variabel kontrol bertujuan untuk mengendalikan dampak dari faktor-faktor lain yang tidak diteliti yang dapat mempengaruhi variabel opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela. Perusahaan yang lebih besar cenderung tidak melakukan pergantian KAP (Carcello dan Neal, 2003). Selain itu, perusahaan yang lebih besar memiliki insentif lebih banyak dibandingkan dengan perusahaan kecil untuk mempertahankan auditornya, sebab analisis keuangan dan berita keuangan akan meneliti dengan cermat penyebab pergantian KAP yang dilakukan oleh perusahaan besar. Pada penelitian sekarang peneliti tidak menggunakan karakteristik komite audit berupa keahlian dan pengalaman tata kelola seperti penelitian yang dilakukan oleh Merawati dkk. (2013) karena beberapa perusahaan tidak mencantumkan pengalaman tata kelola anggota komite audit secara lengkap. Pada penelitian sekarang, peneliti menggunakan sampel perusahaan non-keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2003-2013. Alasan pemilihan sampel perusahaan non-keuangan adalah perusahaan non-keuangan memiliki banyak klasifikasi industri sehingga dapat merepresentasikan perusahaan yang terdaftar di BEI dan memberikan hasil yang lebih baik dibandingkan penelitian-penelitian sebelumnya.

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah (1) Apakah opini audit *going concern* berpengaruh terhadap pergantian KAP secara sukarela?; dan (2) Apakah karakteristik komite audit mampu memoderasi pengaruh opini audit *going concern* dengan pergantian KAP secara sukarela? Penelitian ini bertujuan untuk memberikan bukti secara empiris bahwa opini audit *going concern* berpengaruh terhadap

pergantian KAP secara sukarela serta memberikan bukti secara empiris bahwa karakteristik komite audit mampu memoderasi pengaruh opini audit *going concern* dengan pergantian KAP secara sukarela.

KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Kajian Literatur

Teori Keagenan

Masalah keagenan timbul karena ada konflik kepentingan antara prinsipal dan agen. Jensen dan Meckling (1976, dalam Rahman dan Siregar, 2012) menyatakan bahwa hubungan keagenan merupakan hubungan kontrak, dimana satu orang atau lebih (prinsipal) meminta pihak lainnya (agen) untuk melaksanakan sejumlah pekerjaan atas nama prinsipal, yang melibatkan pendelegasian beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Pihak agen dan prinsipal sama-sama berusaha untuk memaksimalkan kepentingan mereka. Agen yang dalam hal ini adalah manajer lebih banyak mengetahui informasi internal perusahaan dan proyek perusahaan di masa yang akan datang dibandingkan dengan prinsipal yang dalam hal ini adalah pemegang saham. Hal ini membuat agen sebagai pengelola perusahaan tidak akan selalu bertindak untuk kepentingan terbaik prinsipal.

Menurut Jensen dan Meckling (1976, dalam Rahman dan Siregar, 2012), dengan tujuan memotivasi agen, maka prinsipal merancang kontrak sedemikian rupa sehingga mampu mengakomodasi kepentingan pihak-pihak yang terlibat dalam kontrak keagenan. Kontrak yang efisien merupakan kontrak yang memenuhi dua asumsi, yaitu: (1) Agen dan prinsipal memiliki informasi yang simetris, artinya baik agen maupun prinsipal memiliki kualitas dan jumlah informasi yang sama sehingga tidak terdapat informasi tersembunyi yang dapat digunakan untuk keuntungan diri sendiri dan (2) Risiko yang diterima agen berkaitan dengan imbal jasanya adalah kecil, yang berarti agen memiliki kepastian yang tinggi mengenai imbalan yang diterimanya.

Konflik keagenan yang terjadi antara agen (manajer) dan prinsipal (pemegang saham) perlu untuk dihindari. Auditor independen sebagai pihak ketiga mempunyai peranan penting untuk menjembatani kepentingan pemegang saham/investor sebagai pemakai dan agen/manajemen sebagai penyedia laporan keuangan. Auditor sebagai pihak yang independen dibutuhkan untuk melakukan pengawasan terhadap kinerja manajemen apakah sudah bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal melalui laporan keuangan yang disajikan. Selanjutnya auditor akan memeriksa laporan keuangan tersebut apakah disajikan secara wajar atau tidak. Prinsipal berharap auditor akan memberikan peringatan awal mengenai kondisi keuangan perusahaan (Rahman dan Siregar, 2012). Menurut Komalasari (2004), data perusahaan akan lebih mudah dipercaya oleh investor maupun pemakai laporan keuangan lainnya apabila laporan keuangan tersebut mencerminkan kinerja dan kondisi keuangan perusahaan yang sesungguhnya serta mendapatkan pernyataan wajar dari auditor.

Audit

Audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen (Elder, Beasley, Arens, dan Jusuf, 2011). Sifat audit sesuai dengan pengertian audit (Elder dkk., 2011) disebutkan sebagai berikut:

1. Informasi dan kriteria yang telah ditetapkan

Informasi dalam bentuk yang dapat diverifikasi dan beberapa standar (kriteria) diperlukan oleh auditor untuk melakukan audit, selanjutnya informasi tersebut dievaluasi oleh auditor. Kriteria untuk mengevaluasi informasi juga bervariasi, tergantung pada informasi yang sedang diaudit. Misalnya, dalam audit atas laporan keuangan historis oleh Kantor Akuntan Publik (KAP), kriteria yang berlaku biasanya adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP).

2. Mengumpulkan dan mengevaluasi bukti

Bukti (*evidence*) adalah setiap informasi yang digunakan auditor untuk menentukan apakah informasi yang diaudit dinyatakan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Untuk memenuhi tujuan audit, auditor harus memperoleh bukti dengan kualitas dan jumlah yang mencukupi. Auditor harus menentukan jenis dan jumlah bukti yang diperlukan untuk mengevaluasi apakah informasi itu sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.

3. Kompeten dan independen

Auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti tersebut. Auditor juga harus memiliki sikap mental yang independen. Kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit tidak akan ada nilainya jika auditor tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti.

4. Pelaporan

Tahap terakhir dalam proses audit adalah menyiapkan laporan audit, yang menyampaikan temuan-temuan auditor kepada pemakai. Laporan audit harus memberitahukan kepada para pembaca tentang derajat kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Audit atas laporan keuangan adalah suatu bentuk jasa attestasi dimana auditor mengeluarkan laporan tertulis yang menyatakan pendapat tentang apakah laporan keuangan tersebut telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP) (Elder dkk., 2011). Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau salah saji lainnya (Elder dkk., 2011:18). Pengguna eksternal seperti pemegang saham dan pemberi pinjaman yang mengandalkan laporan keuangan untuk mengambil keputusan bisnis menganggap laporan auditor sebagai indikasi dari reliabilitas laporan keuangan tersebut (Elder dkk., 2011).

Kantor Akuntan Publik (KAP) bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi non-komersial yang lebih kecil. Sebutan KAP mencerminkan fakta bahwa auditor yang menyatakan pendapat audit atas laporan keuangan harus memiliki lisensi sebagai akuntan publik. KAP seringkali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal (Elder dkk., 2011).

Terdapat empat KAP besar di Indonesia yang disebut kantor akuntan publik internasional "Empat Besar", mereka adalah Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young Global, KPMG International, dan PricewaterhouseCoopers. Keempat kantor ini memiliki cabang di seluruh dunia. KAP *Big Four* ini mengaudit hampir semua perusahaan di Indonesia maupun dunia serta perusahaan yang lebih kecil. (Elder dkk., 2011). Keempat KAP internasional tersebut berafiliasi dengan KAP lokal, Deloitte Touche Tohmatsu berafiliasi dengan KAP Osman Bing Satrio & Eny, Ernst & Young Global berafiliasi dengan KAP Purwantoro, Suherman & Surja, KPMG International berafiliasi dengan Siddharta & Widjaja, dan PricewaterhouseCoopers berafiliasi dengan Tanudiredja, Wibisana & Rekan (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2014).

Going Concern

Going concern adalah kelangsungan hidup suatu badan usaha, meskipun tujuan audit tidak ditujukan untuk mengevaluasi kesehatan keuangan suatu bisnis, auditor memiliki tanggung jawab berdasarkan IAPI dalam SA 570 (2013) untuk mengevaluasi apakah perusahaan memiliki kelangsungan usaha. Auditor harus mempertimbangkan apakah terdapat peristiwa atau kondisi yang dapat menyebabkan keraguan signifikan atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya ketika auditor melakukan prosedur penilaian risiko. Auditor harus menentukan apakah manajemen telah melakukan suatu penilaian awal atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya atau belum. IAPI dalam SA 570 paragraf 10 (2013) menjabarkan langkah-langkah yang perlu ditempuh auditor ketika manajemen telah melakukan penilaian dan belum melakukan penilaian, antara lain:

- a. Jika penilaian tersebut telah dilakukan, maka auditor harus mendiskusikan penilaian tersebut dengan manajemen dan menentukan apakah manajemen telah mengidentifikasi peristiwa atau kondisi yang, baik secara individual maupun secara kolektif, dapat menyebabkan keraguan signifikan atas kemampuan usahanya dan, jika demikian rencana manajemen untuk menghadapinya.
- b. Jika penilaian tersebut belum dilakukan, maka auditor harus mendiskusikan dengan manajemen basis penggunaan asumsi kelangsungan usaha yang dimaksud, dan meminta keterangan kepada manajemen apakah terdapat peristiwa atau kondisi yang, baik secara individual atau secara

kolektif, dapat menyebabkan keraguan signifikan atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya.

Auditor tidak hanya bergantung pada penilaian yang dilakukan manajemen tetapi juga tetap waspada terhadap bukti audit atas peristiwa yang dapat menyebabkan keraguan signifikan atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya (IAPAI dalam SA 570 paragraf 11, 2013). Auditor dapat mengidentifikasi informasi mengenai kondisi atau peristiwa tertentu yang menunjukkan adanya kesangsian besar tentang kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan usahanya. Berikut ini adalah beberapa peristiwa atau kondisi yang dapat menyebabkan keraguan tentang asumsi kelangsungan usaha (IAPAI dalam SA 570 paragraf A2, 2013):

1. Keuangan
 - a. Posisi liabilitas bersih atau liabilitas lancar bersih
 - b. Pinjaman dengan waktu pengembalian tetap mendekati jatuh temponya tanpa prospek yang realistis atas pembaruan atau pelunasan; atau pengendalian yang berlebihan pada pinjaman jangka pendek untuk mendanai aset jangka panjang
 - c. Indikasi penarikan dukungan keuangan oleh kreditor
 - d. Arus kas operasi yang negatif, yang diindikasikan oleh laporan keuangan historis atau prospektif
 - e. Rasio keuangan utama yang buruk
 - f. Kerugian operasi yang substansial atau penurunan signifikan dalam nilai aset yang digunakan untuk menghasilkan arus kas
 - g. Dividen yang sudah lama terutang atau yang tidak berkelanjutan
 - h. Ketidakmampuan untuk melunasi kreditur pada tanggal jatuh tempo
 - i. Ketidakmampuan untuk mematuhi persyaratan perjanjian pinjaman
 - j. Perubahan transaksi dengan pemasok, yaitu dari transaksi kredit menjadi transaksi tunai ketika pengiriman
 - k. Ketidakmampuan untuk memperoleh pendanaan untuk pengembangan produk baru yang esensial atau investasi esensial lainnya
2. Operasi
 - a. Intensi manajemen untuk melikuidasi entitas atau untuk menghentikan operasinya
 - b. Hilangnya manajemen kunci tanpa penggantian
 - c. Hilangnya suatu pasar utama, pelanggan utama, waralaba, lisensi, atau pemasok utama
 - d. Kesulitan tenaga kerja
 - e. Kekurangan penyediaan barang/bahan
 - f. Munculnya kompetitor yang sangat berhasil
3. Lain-lain
 - a. Ketidapatuhan terhadap ketentuan permodalan atau ketentuan statutori lainnya
 - b. Perkara hukum yang dihadapi entitas yang jika berhasil dapat mengakibatkan tuntutan kepada entitas yang kemungkinan kecil dapat dipenuhi oleh entitas
 - c. Perubahan dalam peraturan perundang-undangan atau kebijakan pemerintah yang diperkirakan akan memberikan dampak buruk bagi entitas
 - d. Kerusakan aset yang diakibatkan oleh bencana alam yang tidak diasuransikan atau kurang diasuransikan

Auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menentukan apakah terdapat suatu ketidakpastian material. Auditor melaksanakan prosedur audit tambahan, termasuk pertimbangan atas faktor-faktor yang memitigasi untuk menentukan apakah terdapat suatu ketidakpastian material atau tidak. Jika auditor menyimpulkan bahwa penggunaan asumsi kelangsungan usaha sudah tepat sesuai dengan kondisinya, tetapi terdapat suatu ketidakpastian material, maka auditor harus menentukan apakah laporan keuangan (IAPAI dalam SA 570 paragraf 18, 2013):

- a. Menjelaskan secara memadai peristiwa atau kondisi utama yang dapat menyebabkan keraguan signifikan atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya dan rencana manajemen untuk menghadapi peristiwa atau kondisi tersebut.
- b. Mengungkapkan secara jelas bahwa terdapat ketidakpastian material yang terkait dengan peristiwa

atau kondisi yang dapat menyebabkan keraguan signifikan atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya dan, oleh karena itu, entitas tersebut kemungkinan tidak mampu untuk merealisasikan asetnya dan melunasi liabilitasnya dalam kegiatan bisnis normal.

Jika pengungkapan yang memadai dicantumkan dalam laporan keuangan, maka auditor harus menyatakan suatu opini tanpa modifikasi dan mencatatkan suatu paragraf penekanan suatu hal dalam laporan auditor untuk (IAPI dalam SA 570 paragraf 19, 2013):

- a. Menekankan keberadaan suatu ketidakpastian material yang berkaitan dengan peristiwa atau kondisi yang dapat menyebabkan keraguan signifikan atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya.
- b. Mengarahkan perhatian pada catatan atas laporan keuangan yang mengungkapkan hal-hal mengenai ketidakpastian material

Jika pengungkapan yang memadai tidak dicantumkan dalam laporan keuangan, maka auditor harus menyatakan suatu opini wajar dengan pengecualian atau opini tidak wajar, sesuai dengan kondisinya. Auditor harus menyatakan dalam laporan auditor bahwa terdapat suatu ketidakpastian material yang dapat menyebabkan keraguan signifikan atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya (IAPI dalam SA 570 paragraf 20, 2013).

Komite Audit

Keputusan Ketua Bapepam dan LK No. KEP-643/BL/2012 (Peraturan No. IX.I.5) tanggal 7 Desember 2012 menyatakan bahwa emiten atau perusahaan publik wajib memiliki komite audit dan wajib memiliki piagam komite audit (*audit committee charter*) yang dimuat dalam laman (*website*) perusahaan publik. Komite audit merupakan suatu komite yang dibentuk oleh Dewan Komisaris, yang terdiri dari sekurang-kurangnya seorang komisaris independen dan para profesional independen dari luar perusahaan, yang tanggung jawabnya termasuk membantu para auditor tetap independen dari manajemen (Elder dkk., 2011). Anggota komite audit diangkat dan diberhentikan oleh dewan komisaris. Tujuan komite audit adalah untuk membantu dewan komisaris dalam memenuhi tanggung jawab pengawasannya atas proses pelaporan keuangan, sistem kontrol internal, proses audit, dan proses perusahaan dalam mengawasi kepatuhan terhadap undang-undang dan peraturan serta kode perilaku (Sawyer, Dittenhofer, dan Scheiner, 2006).

Keputusan Ketua Bapepam dan LK No. KEP-643/BL/2012 dalam peraturan No. IX.I.5 menjelaskan mengenai pembentukan dan pedoman pelaksanaan kerja komite audit, antara lain:

1. Struktur dan keanggotaan
 - a. Komite audit paling kurang terdiri dari 3 (tiga) orang anggota yang berasal dari komisaris independen dan pihak dari luar emiten atau perusahaan publik
 - b. Komite audit diketuai oleh komisaris independen
 - c. Komisaris independen wajib memenuhi persyaratan sebagai berikut:
 1. Bukan merupakan orang yang bekerja atau mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin, mengendalikan, atau mengawasi kegiatan emiten atau perusahaan publik tersebut dalam waktu 6 (enam) bulan terakhir
 2. Tidak mempunyai saham baik langsung maupun tidak langsung pada emiten atau perusahaan publik tersebut
 3. Tidak mempunyai hubungan afiliasi dengan emiten atau perusahaan publik, anggota dewan komisaris, anggota direksi, atau pemegang saham utama emiten atau perusahaan publik tersebut
 4. Tidak mempunyai hubungan usaha baik langsung maupun tidak langsung yang berkaitan dengan kegiatan usaha emiten atau perusahaan publik tersebut
2. Persyaratan keanggotaan komite audit Anggota komite audit:
 - a. Wajib memiliki integritas yang tinggi, kemampuan, pengetahuan, pengalaman sesuai dengan bidang pekerjaannya, serta mampu berkomunikasi dengan baik
 - b. Wajib memahami laporan keuangan, bisnis perusahaan khususnya yang terkait dengan layanan jasa atau kegiatan usaha emiten atau perusahaan publik, proses audit, manajemen risiko, dan peraturan perundang-undangan di bidang pasar modal serta peraturan perundang-undangan terkait lainnya

- c. Wajib mematuhi kode etik komite audit yang ditetapkan oleh emiten atau perusahaan publik
 - d. Bersedia meningkatkan kompetensi secara terus menerus melalui pendidikan dan pelatihan
 - e. Wajib memiliki paling kurang satu anggota yang berlatar belakang pendidikan dan keahlian di bidang akuntansi dan/atau keuangan
 - f. Bukan merupakan orang dalam kantor akuntan publik, kantor konsultan hukum, kantor jasa penilai publik atau pihak lain yang memberi jasa *assurance*, jasa *non-assurance*, jasa penilai dan/atau jasa konsultasi lain kepada emiten atau perusahaan publik yang bersangkutan dalam waktu 6 (enam) bulan terakhir
 - g. Bukan merupakan orang yang bekerja atau mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin, mengendalikan, atau mengawasi kegiatan emiten atau perusahaan publik tersebut dalam waktu 6 (enam) bulan terakhir kecuali komisaris independen
 - h. Tidak mempunyai saham langsung maupun tidak langsung pada emiten atau perusahaan publik
 - i. Dalam hal anggota komite audit memperoleh saham emiten atau perusahaan publik baik langsung maupun tidak langsung akibat suatu peristiwa hukum, maka saham tersebut wajib dialihkan kepada pihak lain dalam jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan setelah diperolehnya saham tersebut
 - j. Tidak mempunyai hubungan afiliasi dengan anggota dewan komisaris, anggota direksi, atau pemegang saham utama emiten atau perusahaan publik tersebut
 - k. Tidak mempunyai hubungan usaha baik langsung maupun tidak langsung yang berkaitan dengan kegiatan usaha emiten atau perusahaan publik tersebut
3. Tugas dan tanggung jawab
- Komite audit dalam menjalankan tugasnya memiliki tugas dan tanggung jawab sebagai berikut:
- a. Melakukan penelaahan atas informasi keuangan yang akan dikeluarkan emiten atau perusahaan publik kepada publik dan/atau pihak otoritas antara lain laporan keuangan, proyeksi, dan laporan lainnya terkait dengan informasi keuangan emiten atau perusahaan publik
 - b. Melakukan penelaahan atas ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berhubungan dengan kegiatan emiten atau perusahaan publik
 - c. Memberikan pendapat independen dalam hal terjadi perbedaan pendapat antara manajemen dan akuntan atas jasa yang diberikannya
 - d. Memberikan rekomendasi kepada dewan komisaris mengenai penunjukan akuntan yang didasarkan pada independensi, ruang lingkup penugasan, dan *fee*
 - e. Melakukan penelaahan atas pelaksanaan pemeriksaan oleh auditor internal dan mengawasi pelaksanaan tindak lanjut oleh direksi atas temuan auditor internal
 - f. Melakukan penelaahan terhadap aktivitas pelaksanaan manajemen risiko yang dilakukan oleh direksi, jika emiten atau perusahaan publik tidak memiliki fungsi pemantau risiko di bawah dewan komisaris
 - g. Menelaah pengaduan yang berkaitan dengan proses akuntansi dan pelaporan keuangan emiten atau perusahaan publik
 - h. Menelaah dan memberikan saran kepada dewan komisaris terkait dengan adanya potensi benturan kepentingan emiten atau perusahaan publik
 - i. Menjaga kerahasiaan dokumen, data dan informasi emiten atau perusahaan publik
4. Wewenang
- Komite audit dalam menjalankan tugasnya memiliki wewenang sebagai berikut:
- a. Mengakses dokumen, data, dan informasi emiten atau perusahaan publik tentang karyawan, dana, aset, dan sumber daya perusahaan yang diperlukan
 - b. Berkomunikasi langsung dengan karyawan, termasuk direksi dan pihak yang menjalankan fungsi audit internal, manajemen risiko, dan akuntan terkait tugas dan tanggung jawab komite audit
 - c. Melibatkan pihak independen di luar anggota komite audit yang diperlukan untuk membantu pelaksanaan tugasnya (jika diperlukan)
 - d. Melakukan kewenangan lain yang diberikan oleh dewan komisaris

5. Rapat
 - a. Komite audit mengadakan rapat secara berkala paling kurang satu kali dalam 3 (tiga) bulan
 - b. Rapat komite audit hanya dapat dilaksanakan apabila dihadiri oleh lebih dari 1/2 (satu per dua) jumlah anggota
 - c. Keputusan rapat komite audit diambil berdasarkan musyawarah untuk mufakat
 - d. Setiap rapat komite audit dituangkan dalam risalah rapat, termasuk apabila terdapat perbedaan pendapat (*dissenting opinions*), yang ditandatangani oleh seluruh anggota komite audit yang hadir dan disampaikan kepada dewan komisaris
6. Pelaporan
 - a. Komite audit wajib membuat laporan kepada dewan komisaris atas setiap penugasan yang diberikan
 - b. Komite audit wajib membuat laporan tahunan pelaksanaan kegiatan komite audit yang diungkapkan dalam laporan tahunan emiten atau perusahaan publik
 - c. Emiten atau perusahaan publik wajib menyampaikan kepada Bapepam dan LK informasi mengenai pengangkatan dan pemberhentian komite audit dalam jangka waktu paling lama 2 (dua) hari kerja setelah pengangkatan atau pemberhentian
 - d. Informasi mengenai pengangkatan dan pemberhentian sebagaimana dimaksud dalam huruf c wajib dimuat dalam laman (*website*) bursa dan/atau laman (*website*) emiten atau perusahaan publik.

Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan merupakan suatu skala yang dapat mengklasifikasikan perusahaan menjadi perusahaan besar, menengah, dan kecil (Rahman dan Siregar, 2012). Ukuran perusahaan dapat dinyatakan dalam total aktiva, penjualan, dan kapitalisasi pasar. Semakin besar total aktiva, penjualan, dan kapitalisasi pasar semakin besar pula ukuran perusahaan tersebut (Saiful dan Erliana, 2010). Perusahaan yang lebih kecil cenderung menerima opini audit selain wajar tanpa pengecualian daripada perusahaan yang lebih besar dan membuat perusahaan cenderung melakukan pergantian KAP (Gul dkk., 1992 dan Krishnan dkk., 1996; dalam Hudaib dan Cooke, 2005). Mutchler (1985; dalam Rahman dan Siregar, 2012) menyatakan bahwa auditor lebih sering mengeluarkan opini audit *going concern* pada perusahaan kecil, karena auditor percaya perusahaan besar dapat menyelesaikan kesulitan keuangannya daripada perusahaan kecil.

Pergantian KAP

- a. Pergantian KAP wajib dan sukarela

Menteri Keuangan telah menetapkan pembatasan jangka waktu untuk memberikan jasa audit baik untuk KAP dan akuntan publik. Pada tahun 2002, pemerintah mengeluarkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. 423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan publik yang diperbaharui dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 359/KMK.06/2003 tahun 2003. Peraturan ini menyebutkan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan oleh KAP paling lama untuk lima tahun buku berturut-turut dan untuk seorang akuntan publik paling lama untuk tiga tahun buku berturut-turut. Peraturan tersebut kemudian diperbaharui lagi dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 tahun 2008. Peraturan ini menyebutkan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan oleh KAP paling lama untuk enam tahun buku berturut-turut dan untuk seorang akuntan publik paling lama untuk tiga tahun buku berturut-turut. Pergantian KAP maupun akuntan publik yang sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan merupakan pergantian auditor yang bersifat *mandatory*/wajib.

Selain pergantian KAP yang bersifat *mandatory*/wajib terdapat juga pergantian KAP yang bersifat *voluntary*/sukarela. Pergantian KAP yang bersifat *voluntary*/sukarela dapat disebabkan karena KAP melakukan pengunduran diri dari penugasan ataupun KAP diberhentikan oleh klien. Febrianto (2009) menyatakan bahwa KAP bisa mengundurkan diri secara sukarela dari penugasan karena berbagai alasan. Salah satunya adalah untuk menghindari risiko litigasi yang melekat pada klien mereka. Klien mengganti KAP mereka juga karena beberapa alasan, salah satunya adalah karena ingin

perusahaannya diaudit oleh auditor yang lebih efisien dan memiliki keahlian sesuai dengan bidang industri klien. Tidak jarang auditor dipilih karena klien tidak memiliki pandangan yang sama dengan auditor pendahulu tentang metode akuntansi mana yang sesuai dan mana yang tidak melanggar GAAP.

b. Pergantian KAP riil dan semu

Gultom dan Fitriany (2013) membahas tentang ketentuan pembatasan masa perikatan audit KAP dan akuntan publik serta komposisi KAP yang diatur dalam No.17/PMK.01/2008 Pasal 3. Berdasarkan peraturan berikut dapat disimpulkan:

- 1) Batas waktu maksimal pemberian jasa audit oleh suatu KAP kepada perusahaan adalah 6 tahun berturut-turut. Setelah perusahaan menggunakan jasa suatu KAP selama 6 tahun berturut-turut, maka perusahaan tersebut wajib mengganti KAP untuk audit tahun berikutnya.
- 2) Batas waktu maksimal pemberian jasa audit oleh auditor kepada perusahaan adalah 3 tahun berturut-turut. Setelah perusahaan menggunakan jasa seorang auditor selama 3 tahun berturut-turut, maka perusahaan tersebut wajib mengganti auditor untuk audit tahun berikutnya.
- 3) Perusahaan dapat menggunakan jasa KAP dan/atau auditor yang telah mencapai batas maksimal tersebut kembali setelah perusahaan diaudit oleh KAP dan/atau auditor lain selama satu tahun buku.
- 4) KAP yang berganti rekan (sehingga berganti nama) dan/atau melakukan perubahan komposisi akuntan publiknya, namun 50% atau lebih akuntan publiknya masih sama, dianggap sebagai KAP yang sama.

Skema ini menimbulkan dua macam pergantian KAP yang mungkin terjadi, yakni pergantian KAP riil dan pergantian KAP semu. Pergantian KAP riil terjadi ketika benar-benar terjadi perubahan KAP yang mengaudit perusahaan, sedangkan pergantian KAP semu dapat terjadi ketika terdapat perubahan KAP akibat skema perubahan komposisi akuntan publik dan/atau rekan yang membuat seolah-olah KAP tersebut adalah KAP yang berbeda, padahal sebenarnya hubungan KAP dengan kliennya masih tetap berlangsung. Misalnya saja KAP di Indonesia melakukan pergantian komposisi *partner* tanpa melakukan perubahan afiliasi internasionalnya. Perusahaan yang menggunakan jasa KAP tertentu wajib mengganti KAP-nya setelah 6 tahun jangka waktu perikatan audit. Jika perusahaan mengganti KAP-nya dengan KAP lain yang memiliki afiliasi internasional yang sama dengan KAP sebelumnya maka perusahaan tersebut melakukan pergantian KAP semu. Pergantian ini dikatakan sebagai pergantian KAP semu karena pergantian komposisi *partner* yang dilakukan oleh KAP bertujuan agar terjadi perubahan nama KAP walaupun sebenarnya tidak terjadi perubahan di dalam KAP itu sendiri, sehingga KAP yang mengaudit perusahaan tersebut masih sama dengan KAP sebelumnya (Gultom dan Fitriany, 2013).

Peneliti menggunakan teori pergantian KAP riil dan semu selain pergantian KAP yang bersifat wajib dan sukarela sebagai dasar dalam menentukan apakah perusahaan melakukan pergantian KAP atau tidak. Peneliti mengklasifikasikan klien tidak melakukan pergantian KAP jika klien menggunakan jasa audit pada KAP yang jumlah akuntan publiknya 50% atau lebih berasal dari KAP yang sebelumnya dan KAP yang tidak merubah afiliasi internasionalnya walaupun terjadi perubahan nama KAP akibat adanya perubahan komposisi *partner*.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh opini audit going concern terhadap pergantian KAP secara sukarela

Perusahaan sudah pasti tidak ingin apabila auditor independen yang telah mereka tunjuk untuk mengaudit perusahaan menerbitkan opini selain wajar tanpa pengecualian, termasuk keraguan auditor atas keberlangsungan usaha suatu perusahaan. Manajemen menolak laporan audit modifikasi karena percaya bahwa pemberian opini modifikasi akan mempercepat kegagalan perusahaan (Mutchler, 1984; dalam Carcello dan Neal, 2000). Menurut penelitian yang dilakukan oleh Hudaib dan Cooke (2005), menemukan bahwa klien yang diaudit (*auditee*) memiliki kecenderungan untuk mengganti KAP karena tidak memperoleh opini yang sesuai dengan harapan perusahaan yaitu opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified*). Manajemen yang merasa perusahaannya berpotensi menerima opini audit *going concern* akan cenderung melakukan pergantian KAP agar laporan audit yang diberikan oleh au-

ditor sesuai dengan harapan manajemen. Manajemen perusahaan akan memberhentikan auditornya sebagai suatu bentuk hukuman atas opini audit yang tidak diharapkan oleh manajemen dan berharap mendapatkan auditor yang lebih mudah diatur (Carcello dan Neal, 2003).

Jones (1996), Meludav dan Ziv (1997) dalam Sinarwati (2010) menyatakan bahwa jika suatu perusahaan mendapatkan opini audit *going concern*, maka harga saham perusahaan tersebut akan mendapatkan respon negatif, sehingga perusahaan kemungkinan besar akan melakukan pergantian KAP. Perusahaan tidak hanya akan mengalami kemunduran harga saham, tetapi juga mengalami kesulitan dalam meningkatkan modal pinjaman, dan kehilangan kepercayaan dari investor, kreditor, pelanggan, dan karyawan (Wahyuningsih dan Suryanawa, 2010). Pemberian opini audit *going concern* oleh auditor akan membuat klien melakukan pergantian KAP secara sukarela karena klien merasa tidak puas dengan kinerja auditor dan mencari auditor yang lebih fleksibel dengan kepentingan manajemen sehingga mengganti KAP sebelumnya (Carcello dan Neal, 2003). Penelitian yang dilakukan Hudaib dan Cooke (2005) berhasil memberikan bukti bahwa manajemen akan melakukan pergantian KAP secara sukarela ketika menerima opini audit selain opini wajar tanpa pengecualian. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang terbentuk adalah:

H₁: Penerbitan opini audit *going concern* oleh auditor akan mendorong manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela.

Pengaruh proporsi komite audit independen terhadap hubungan antara opini audit going concern dengan pergantian KAP secara sukarela

Anggota komite audit terdiri dari komisaris independen dan para profesional independen dari luar perusahaan. Independen yang dimaksud mencakup tidak adanya keterkaitan komite audit dengan posisi atau jabatan operasional di perusahaan tempat komite audit tersebut berada, dengan begitu kinerja komite audit akan lebih berkualitas. Carcello dan Neal (2003) menyatakan bahwa ketika anggota komite audit didominasi oleh direktur perusahaan, manajemen dapat menekan auditor untuk menerbitkan opini audit tanpa modifikasi meskipun memiliki masalah *going concern* dan mengganti auditornya bila auditor tersebut menolak untuk menerbitkan opini audit tanpa modifikasi. Adanya syarat komite audit merupakan anggota yang independen membuat anggota komite audit tidak memihak kearah manajemen perusahaan dan terhindar dari benturan kepentingan dalam perusahaan.

Apabila terjadi perselisihan antara pihak manajemen dan auditor, maka diharapkan komite audit mampu untuk menyelesaikannya. Seperti halnya pergantian KAP secara sukarela yang terjadi karena adanya opini audit *going concern* yang diterbitkan oleh auditor. Auditor akan mengalami kesulitan dalam memberikan opini audit *going concern* karena adanya tekanan dari pihak manajemen yang tidak ingin perusahaannya mendapatkan opini audit *going concern*. Komite audit yang independen dapat mengurangi tekanan yang dialami auditor dengan mendukung auditor ketika mengalami perselisihan dengan manajemen karena penerbitan opini audit *going concern* oleh auditor. Peran komite audit yang independen diharapkan mampu mencegah pergantian KAP secara sukarela karena penerimaan opini audit *going concern* oleh perusahaan. Penelitian yang dilakukan oleh Carcello dan Neal (2003) memberikan bukti bahwa komite audit independen cenderung tidak memihak manajemen dalam perselisihan dengan auditor sehingga mengurangi kemungkinan terjadinya pergantian KAP secara sukarela. Merawati dkk. (2013) juga berhasil memberikan bukti bahwa komite audit independen mampu mencegah pergantian KAP secara sukarela yang dilakukan manajemen ketika perusahaan menerima opini audit *going concern*. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang terbentuk adalah:

H_{2a}: Semakin besar proporsi komite audit independen akan menurunkan kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela ketika auditor menerbitkan opini audit *going concern* atau sebaliknya.

Pengaruh komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan terhadap hubungan antara opini audit going concern dengan pergantian KAP secara sukarela

Keputusan Ketua Bapepam dan LK No. KEP-643/BL/2012 tentang Pedoman dan Pembentukan Pelaksanaan Kerja Komite Audit menyatakan bahwa setiap komite audit perusahaan harus memiliki minimal satu orang anggota yang memiliki keahlian dalam bidang akuntansi dan keuangan, sehingga dapat membaca dan memahami laporan keuangan. Keahlian ini sangat diperlukan dalam perusahaan karena fungsi utama komite audit adalah mengawasi proses pelaporan keuangan suatu perusahaan. Komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan adalah seseorang yang memiliki latar

belakang pendidikan di bidang akuntansi dan keuangan atau pernah memegang jabatan penting di bidang akuntansi atau keuangan (Wardhani dan Joseph, 2010). Apabila anggota komite audit tidak memiliki keahlian yang cukup dalam bidang akuntansi dan keuangan, maka terdapat peluang yang lebih besar bagi manajemen untuk menyajikan laba secara tidak wajar (Abbot dkk., 2004; dalam Rustiarini, 2012).

Penelitian Defon dkk. (2005, dalam Wardhani dan Joseph, 2010) menemukan bahwa penunjukan komite audit dengan keahlian di bidang akuntansi menimbulkan dampak positif di pasar, dibandingkan penunjukan komite audit yang tidak memiliki keahlian di bidang akuntansi yang tidak mendapatkan respon. Hal ini menunjukkan bahwa komite audit yang memiliki latar belakang dan pengalaman di bidang akuntansi akan lebih memberikan kontribusi yang berdampak pada keefektifan komite audit. Anggota komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan akan lebih efektif dalam mengawasi pelaporan keuangan dan proses audit sehingga terjadinya pergantian KAP karena penerbitan opini audit *going concern* oleh auditor dapat dicegah (Merawati dkk., 2013). Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Merawati dkk. (2013) berhasil memberikan bukti bahwa keahlian akuntansi dan keuangan yang dimiliki oleh komite audit mampu mencegah pergantian KAP secara sukarela yang dilakukan perusahaan ketika auditor menerbitkan opini audit *going concern*. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang terbentuk adalah:

H_{2b}: Semakin besar proporsi komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan akan menurunkan kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela ketika auditor menerbitkan opini audit *going concern* atau sebaliknya.

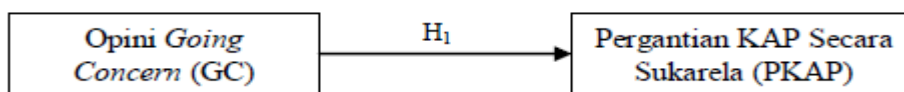
Pengaruh aktivitas komite audit terhadap hubungan antara opini audit going concern dengan pergantian KAP secara sukarela

Komite audit dalam menjalankan tugasnya perlu mengadakan rapat komite audit. Pertemuan formal komite audit ini merupakan hal yang penting bagi kesuksesan kinerja komite audit. Komite audit menyelenggarakan pertemuan formal/rapat antar anggota komite, dewan komisaris, dewan direksi, maupun auditor independen paling sedikit tiga bulan sekali sesuai dengan Keputusan Ketua Bapepam dan LK No. KEP- 643/BL/2012. Rapat komite audit biasanya membahas tentang evaluasi kinerja komite audit bersama dengan Dewan Komisaris, meninjau laporan keuangan tahunan yang telah diaudit oleh auditor independen bersama dengan manajemen, membahas tanggung jawab auditor berdasarkan standar audit yang diterima umum, ruang lingkup, dan waktu audit yang direncanakan, membahas tentang temuan-temuan dan tindak lanjut hasil audit internal maupun eksternal, serta kegiatan- kegiatan lain yang telah menjadi tanggung jawab dari komite audit.

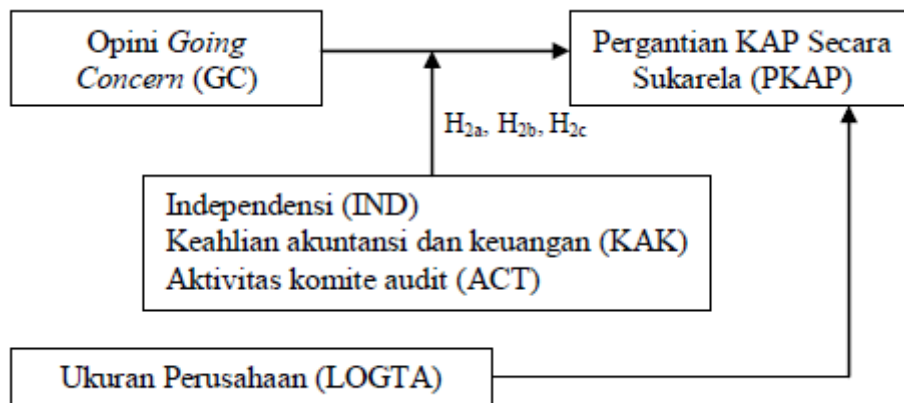
Frekuensi pertemuan/rapat yang diadakan oleh komite audit maupun bersama-sama dengan pihak-pihak yang terkait seperti manajemen atau auditor merupakan sinyal ketekunan serta kepedulian terhadap kewajiban perusahaan. Abbott dkk. (2003, 2004, dalam Merawati dkk., 2013) menyatakan bahwa perusahaan dengan komite audit independen yang bertemu setidaknya empat kali setiap tahunnya memiliki rasio biaya non-audit yang signifikan lebih kecil dari biaya audit dan memiliki kemungkinan *restatement* yang lebih rendah. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Xie dkk. (2003), Abbott dkk. (2004), Sanjaya (2008) dalam Rustiarini (2012) mengindikasikan bahwa pertemuan rutin yang dilakukan komite audit merupakan suatu fungsi pengawasan dalam proses pelaporan keuangan sehingga dapat menjaga kualitas audit. Melalui frekuensi pertemuan rutin yang dilakukan oleh komite audit, pihak manajemen, dan auditor diharapkan dapat mencegah terjadinya pergantian KAP secara sukarela. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis yang dapat diambil adalah:

H_{2c}: Semakin tinggi frekuensi pertemuan komite audit akan menurunkan kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela ketika auditor menerbitkan opini audit *going concern* atau sebaliknya.

Model Penelitian



Gambar 1. Model 1



Gambar 2. Model 2

METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

Desain penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian dengan pengujian hipotesis. Penelitian ini dilakukan untuk menguji pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela serta menguji apakah karakteristik komite audit yang diproksikan dengan komite audit yang independen, memiliki keahlian akuntansi dan keuangan, dan aktivitas komite audit mampu menurunkan kecenderungan manajemen untuk melakukan pergantian KAP secara sukarela atau tidak ketika perusahaan menerima opini audit *going concern* atau sebaliknya. Penelitian ini menggunakan data laporan keuangan yang sudah diaudit dan laporan tahunan perusahaan non- keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2003-2013.

Identifikasi Variabel, Definisi Operasional, dan Pengukuran Variabel

Penelitian ini menggunakan empat jenis variabel, yang terdiri atas satu variabel dependen, satu variabel independen, tiga variabel moderasi, dan satu variabel kontrol. Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah pergantian KAP secara sukarela, sedangkan variabel independennya adalah opini *going concern*. Variabel moderasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah karakteristik komite audit yang diproksikan dengan komite audit yang independen, komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan, dan aktivitas komite audit. Variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini adalah ukuran perusahaan. Berikut ini merupakan definisi operasional dan pengukuran dari masing-masing variabel:

a. Pergantian KAP secara sukarela (PKAP)

Pergantian KAP secara sukarela merupakan pergantian KAP yang bukan bersifat *mandatory*/wajib seperti yang diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 ataupun Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008. Pergantian KAP secara sukarela yang diteliti adalah pergantian KAP yang terjadi pada perusahaan non- keuangan selama periode 2003-2013. Variabel pergantian KAP secara sukarela merupakan variabel *dummy*, jika perusahaan melakukan pergantian KAP secara sukarela pada (t_0) diberi kode 1. Jika klien menggunakan KAP yang sama dengan periode sebelumnya atau pergantian KAP tersebut bersifat *mandatory* ataupun pergantian KAP tersebut termasuk dalam pergantian KAP semu diberi kode 0.

b. Opini audit *going concern* (GC)

Opini audit *going concern* merupakan opini audit yang diterbitkan oleh auditor independen tentang kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya (IAPI dalam SA 570, 2013). Variabel opini audit *going concern* merupakan variabel *dummy*, jika perusahaan mendapatkan opini audit *going concern* pada ($t-1$) maka diberi kode 1 dan jika tidak diberi kode 0. Opini yang termasuk dalam opini audit *going concern* adalah opini yang menyatakan bahwa auditor memiliki keraguan signifikan terhadap kelangsungan usaha perusahaan dan auditor menjelaskan peristiwa atau kondisi yang dapat menyebabkan tentang keraguan signifikan tentang

asumsi kelangsungan usaha. Pernyataan auditor mengenai keraguan atas kemampuan perusahaan untuk mempertahankan kelangsungan usahanya (*going concern*) dapat dilihat pada paragraf keempat laporan auditor independen maupun dalam penjelasan atas laporan keuangan audit. Penerimaan opini audit *going concern* atas laporan keuangan periode sebelumnya akan dibandingkan dengan pergantian KAP secara sukarela pada periode berikutnya.

c. Komite audit independen (IND)

Komite audit independen merupakan anggota komite audit yang tidak memiliki wewenang dan tanggung jawab dalam hal manajemen perusahaan, tidak memiliki saham pada perusahaan tersebut, tidak memiliki hubungan afiliasi dengan anggota dewan komisaris, anggota direksi, atau pemegang saham utama perusahaan, serta tidak memiliki hubungan usaha langsung maupun tidak langsung yang berkaitan dengan kegiatan perusahaan (Ketua Bapepam dan LK, 2012). Komite audit independen diukur berdasarkan persentase jumlah komite audit independen dalam suatu perusahaan. Pengamatan persentase jumlah komite audit independen dilakukan pada tahun saat terjadinya pergantian KAP secara sukarela (t_0).

d. Keahlian akuntansi dan keuangan (KAK)

Komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan merupakan komite audit yang memiliki latar belakang pendidikan di bidang akuntansi dan/ atau keuangan atau pernah menduduki jabatan penting dalam bidang akuntansi dan/ atau keuangan (Wardhani dan Joseph, 2010). Keahlian akuntansi dan keuangan diukur berdasarkan persentase jumlah komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan. Pengamatan persentase jumlah komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan dilakukan pada tahun saat terjadinya pergantian KAP secara sukarela (t_0).

e. Aktivitas komite audit (ACT)

Aktivitas komite audit yang dimaksud adalah frekuensi rapat/pertemuan formal yang diadakan oleh komite audit meliputi pertemuan antara komite audit, komite audit dengan dewan komisaris, manajemen, auditor internal, maupun auditor independen (Merawati dkk., 2013). Aktivitas komite audit merupakan variabel *dummy*, jika pertemuan komite audit dilakukan minimal empat kali atau lebih setiap tahun diberi kode 1 dan jika tidak diberi kode 0. Pengamatan aktivitas komite audit dilakukan pada tahun saat terjadinya pergantian KAP secara sukarela (t_0).

f. Ukuran perusahaan (LOGTA)

Ukuran perusahaan merupakan suatu skala yang dapat mengklasifikasikan perusahaan menjadi perusahaan besar, menengah, dan kecil (Rahman dan Siregar, 2012). Ukuran perusahaan dalam penelitian ini diukur dengan logaritma total aset. Total aset dipilih sebagai proksi atas ukuran perusahaan dengan mempertimbangkan bahwa nilai aset relatif lebih stabil dibandingkan dengan nilai *market capitalized* dan penjualan (Wuryatiningsih, 2002; dalam Rahman dan Siregar, 2012). Pengamatan ukuran perusahaan dilakukan pada tahun saat terjadinya pergantian KAP secara sukarela (t_0).

Jenis Data dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kualitatif dan data kuantitatif berupa laporan keuangan yang telah diaudit tahun 2002-2013 dan laporan tahunan tentang komite audit tahun 2003-2013. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data sekunder berupa laporan keuangan perusahaan non-keuangan yang terdaftar di BEI yang telah diaudit periode 2002-2013 dan laporan tahunan perusahaan non-keuangan yang terdaftar di BEI periode 2003-2013. Peneliti menggunakan laporan keuangan yang sudah diaudit tahun 2002 untuk melihat opini audit yang dikeluarkan oleh auditor independen di tahun tersebut, karena untuk meneliti pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela, peneliti membutuhkan data tahun sebelumnya ($t-1$) untuk melihat apakah di tahun tersebut auditor mengeluarkan opini audit *going concern* atau tidak. Tahun 2002 menjadi tahun awal pengamatan karena pada tahun tersebut regulasi tentang pergantian KAP secara wajib/*mandatory* mulai diberlakukan. Laporan keuangan dan laporan tahunan dapat diperoleh dengan mengakses www.idx.co.id dan *website* perusahaan. Penelitian ini menggunakan *panel* data yang merupakan kombinasi antara data runtut waktu (*time series*) dan data silang tempat (*cross section*).

Alat dan Metode Pengumpulan Data

Peneliti melihat dan mengamati laporan keuangan yang sudah diaudit periode 2002-2003 beserta dengan laporan tahunan perusahaan non-keuangan periode 2003-2013. Pengumpulan data dilakukan dengan metode dokumentasi. Data berupa laporan keuangan yang sudah diaudit dan laporan tahunan didapat dengan cara mengakses www.idx.co.id dan *website* perusahaan. Data yang sudah dikumpulkan kemudian dicatat dan diolah. Pergantian KAP secara sukarela, opini audit *going concern* yang diterbitkan oleh auditor independen diperoleh dari laporan auditor independen yang berada dalam laporan keuangan perusahaan yang sudah diaudit. Informasi tentang komite audit diperoleh dari laporan tahunan perusahaan, sedangkan informasi tentang ukuran perusahaan diperoleh dari laporan posisi keuangan dalam laporan keuangan yang dipublikasikan oleh BEI selama periode penelitian.

Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi penelitian ini meliputi seluruh perusahaan non-keuangan yang terdaftar di BEI tahun 2003-2013. Pengambilan sampel menggunakan teknik *purposive sampling*. Pada teknik ini sampel yang diambil adalah sampel yang memiliki kriteria-kriteria tertentu. Perusahaan yang dijadikan sampel merupakan perusahaan yang memenuhi kriteria sebagai berikut:

1. Perusahaan non-keuangan yang terdaftar di BEI periode 2002-2013 dan menerbitkan laporan keuangan yang sudah diaudit per 31 Desember periode 2002-2013
2. Perusahaan non-keuangan yang menerbitkan laporan tahunan periode 2003-2013 dan memiliki data yang lengkap mengenai profil komite audit
3. Perusahaan non-keuangan yang tidak melakukan pergantian KAP yang bersifat *mandatory* maupun pergantian KAP semu periode 2003-2013

Teknik Analisis Data

Teknik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi logistik (*logistic regression*) karena variabel dependennya berjenis kategorial. Pengujian-pengujian yang dilakukan di bawah ini diperlukan untuk mendukung hasil penelitian.

a. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari rata-rata (*mean*), nilai maksimum, nilai minimum, dan deviasi standar (*standard deviation*) (Ghozali, 2013). *Mean* digunakan untuk memperkirakan besar rata-rata populasi yang diperkirakan dari sampel. Deviasi standar digunakan untuk menilai disperse rata-rata dari sampel. Nilai maksimum dan minimum digunakan untuk melihat nilai maksimum dan nilai minimum dari populasi. Statistik deskriptif perlu dilakukan untuk melihat gambaran keseluruhan dari sampel yang berhasil dikumpulkan dan memenuhi syarat untuk dijadikan sampel penelitian.

b. Analisis Regresi Logistik

Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi logistik untuk menguji pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela dan untuk menguji apakah karakteristik komite audit dapat memoderasi hubungan opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela. Regresi logistik digunakan karena variabel dependennya bersifat dikotomi (melakukan pergantian KAP secara sukarela dan tidak melakukan pergantian KAP secara sukarela). Analisis regresi logistik tidak memerlukan uji normalitas karena variabel independennya merupakan campuran antara variabel kontinyu (metrik) dan kategorial (non-metrik) (Ghozali, 2013). Penelitian ini memiliki dua model regresi logistik, yaitu model pertama untuk menguji pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela dan model kedua untuk menguji pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela yang dimoderasi oleh karakteristik komite audit.

Model 1:

$$\text{Ln} \frac{P(\text{PKAP})}{1 - P(\text{PKAP})} = \alpha + \beta_1 \text{GC} + \beta_2 \text{LOGTA} + \varepsilon$$

Model 2:

$$\begin{aligned} \text{Ln} \frac{P(\text{PKAP})}{1 - P(\text{PKAP})} = & \alpha + \beta_1 \text{GC} + \beta_2 \text{IND} + \beta_3 \text{KAK} + \beta_4 \text{ACT} \\ & + \beta_5 \text{GC} * \text{IND} + \beta_6 \text{GC} * \text{KAK} + \beta_7 \text{GC} * \text{ACT} + \beta_8 \text{LOGTA} \\ & + \varepsilon \end{aligned}$$

Keterangan:

PKAP	= pergantian KAP secara sukarela
GC	= opini audit <i>going concern</i>
IND	= komite audit independen
KAK	= keahlian akuntansi dan keuangan
ACT	= aktivitas komite audit
LOGTA	= ukuran perusahaan
GC*IND	= interaksi <i>going concern</i> dengan komite audit independen GC*KAK = interaksi <i>going concern</i> dengan keahlian akuntansi dan keuangan
GC*ACT	= interaksi <i>going concern</i> dengan aktivitas komite audit
α	= koefisien regresi
$\beta_{1,2,\dots,8}$	= konstanta
ε	= error

c. Menilai Model *Fit*

Model regresi logistik perlu dianalisis dengan menilai model *fit*. Tahapan dalam pengujian dengan menggunakan uji regresi logistik, antara lain:

1. Menguji Kelayakan Model Regresi

Uji analisis regresi logistik dimulai dengan menilai kelayakan model regresi dengan menggunakan *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test*. *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test* dilakukan untuk menguji bahwa data empiris cocok atau sesuai dengan model. Jika nilai *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test test statistic* sama dengan atau kurang dari 0,05, maka terdapat perbedaan signifikan antara model dengan nilai observasinya sehingga *Goodness fit model* tidak baik karena model tidak dapat memprediksi nilai observasinya. Sebaliknya, jika nilai statistik *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit* lebih besar dari 0,05, maka model regresi mampu memprediksi nilai observasinya atau dapat dikatakan model dapat diterima karena cocok dengan data observasinya (Ghozali, 2013).

2. Menilai Keseluruhan Model (*Overall Model Fit*)

Statistik yang digunakan untuk menilai keseluruhan model berdasarkan pada fungsi *likelihood*. *Likelihood L* dari model adalah probabilitas bahwa model yang digunakan dapat menggambarkan data input. Penilaian keseluruhan model (*overall model fit*) dilakukan dengan membandingkan nilai antara *-2 Log Likelihood (-2LogL)* pada awal, dimana model hanya memasukkan konstanta, dengan nilai *-2LogL* pada akhir, dimana model memasukkan konstanta dan variabel independen. Adanya penurunan nilai *-2LogL* pada kedua model menunjukkan model regresi yang baik atau dengan kata lain model yang dihipotesiskan *fit* dengan data.

3. Koefisien Determinasi (*Nagelkerke's R Square*)

Cox dan Snell's R Square merupakan ukuran yang mencoba meniru ukuran R^2 pada *multiple regression* yang didasarkan pada teknik estimasi *likelihood* dengan nilai maksimum kurang dari satu sehingga sulit diinterpretasikan. *Nagelkerke R Square* merupakan modifikasi dari koefisien *Cox dan Snell* untuk memastikan bahwa nilainya bervariasi dari nol sampai satu. Hal ini dilakukan dengan cara membagi nilai *Cox dan Snell's R Square* dengan nilai maksimumnya.

Nilai *Nagelkerke R Square* dapat diinterpretasikan seperti nilai R^2 pada *multiple regression*. Nilai yang kecil berarti kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen.

4. Menghitung Nilai Estimasi

Tabel klasifikasi 2 x 2 digunakan untuk menghitung nilai estimasi yang benar (*correct*) dan salah (*incorrect*). Pada kolom merupakan dua nilai prediksi dari variabel dependen dan dalam hal ini berganti (1) dan tidak berganti (0) KAP, sedangkan pada baris menunjukkan nilai observasi sesungguhnya dari variabel dependen, berganti (1) dan tidak berganti (0) KAP. Pada model yang sempurna, maka semua kasus akan berada pada diagonal dengan tingkat ketepatan peramalan 100% (Ghozali, 2013).

d. Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan model regresi logistik. Kaidah dalam pengambilan keputusan adalah:

1. Jika nilai probabilitas $\leq \alpha = 5\%$, maka H_0 ditolak dan H_a diterima
2. Jika nilai probabilitas $> \alpha = 5\%$, maka H_0 diterima dan H_a ditolak

HASIL DAN PEMBAHASAN

Karakteristik Objek Penelitian

Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan non keuangan yang terdaftar di BEI periode 2003-2013. Kriteria pemilihan sampel dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1. Kriteria Pemilihan Sampel

No.	Kriteria	Jumlah
1	Perusahaan non keuangan yang terdaftar di BEI periode 2002-2013	226
2	Data yang diperlukan tidak tersedia dengan lengkap	(85)
3	Perusahaan tidak pernah melakukan pergantian KAP selama periode 2003-2013	(64)
4	Perusahaan melakukan pergantian KAP yang bersifat wajib/ <i>mandatory</i> selama periode 2003-2013	(26)
5	Perusahaan yang menerbitkan laporan keuangan selain dalam mata uang rupiah	(4)
	Jumlah perusahaan yang masuk kriteria	47
	Total amatan selama periode penelitian (11 tahun)	517

Sumber: Data diolah

Deskripsi Data

Penelitian ini menggunakan enam variabel, yaitu PKAP, GC, IND, KAK, ACT, dan LOGTA. Statistik deskriptif dapat dilihat pada tabel 2 sampai tabel 5.

Tabel 2. Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
PKAP	517	0,00	1,00	0,2573	0,43754
GC	517	0,00	1,00	0,1663	0,37275
IND	517	0,40	1,00	0,9696	0,09373
KAK	517	0,25	1,00	0,6540	0,25246
ACT	517	0,00	1,00	0,7350	0,44176
LOGTA	517	8,75	13,50	11,9404	0,69491
GCIND	517	0,00	1,00	0,1620	0,36434
GCKAK	517	0,00	1,00	0,1159	0,27466
GCACT	517	0,00	1,00	0,1161	0,32060
Valid N	517				

Sumber: Data diolah

Tabel 3. Pergantian KAP secara Sukarela

Keterangan	Frekuensi	Persentase (%)
Tidak ganti KAP	384	74,3
Ganti KAP	133	25,7
Total	517	100,0

Sumber: Data diolah

Variabel pergantian KAP secara sukarela (PKAP) memiliki nilai rata-rata sebesar 0,2573 yang nilainya lebih kecil dari 0,5. Hal ini menunjukkan bahwa pergantian KAP secara sukarela dengan kode 1 lebih sedikit muncul dari 517 amatan. Berdasarkan tabel 3, 384 amatan tidak melakukan pergantian KAP secara sukarela, sedangkan 133 amatan melakukan pergantian KAP secara sukarela.

Tabel 4. Opini Audit *Going Concern*

Keterangan	Frekuensi	Persentase (%)
Tidak <i>going concern</i>	431	83,4
<i>Going concern</i>	86	16,6
Total	517	100,0

Sumber: Data diolah

Variabel opini audit *going concern* (GC) memiliki nilai rata-rata sebesar 0,1663, nilai ini lebih kecil dari 0,5 sehingga menunjukkan bahwa opini audit *going concern* dengan kode 1, yaitu penerbitan opini audit *going concern* oleh auditor, lebih sedikit muncul dari 517 amatan. Berdasarkan tabel 4.4, 431 amatan tidak menerima opini audit *going concern*, sedangkan 86 amatan menerima opini audit *going concern*.

Hasil statistik deskriptif pada tabel 2 menunjukkan nilai minimum, maksimum, rata-rata, dan standar deviasi variabel yang digunakan dalam penelitian ini. Tabel 2 menunjukkan bahwa nilai terendah variabel komite audit independen (IND) adalah sebesar 0,4 yang merupakan persentase jumlah komite audit yang independen pada PT Indofarma tahun 2003-2005, sedangkan nilai tertinggi komite audit independen adalah sebesar 1 yang menandakan bahwa seluruh anggota komite audit merupakan pihak independen. Nilai rata-rata komite audit independen sebesar 0,9696 atau 96,96% menunjukkan bahwa banyak anggota komite audit pada perusahaan non keuangan yang terdaftar di BEI selama periode 2003-2013 seluruhnya merupakan pihak independen. Variabel keahlian akuntansi dan keuangan (KAK) memiliki nilai terendah sebesar 0,25 yang merupakan persentase jumlah

komite audit yang memiliki latar belakang akuntansi dan keuangan, yaitu pernah menempuh pendidikan akuntansi dan keuangan pada PT Enseval Putra Megatrading tahun 2009. Nilai tertinggi untuk variabel keahlian akuntansi dan keuangan adalah sebesar 1 yang menunjukkan bahwa seluruh anggota komite audit memiliki latar belakang akuntansi dan keuangan. Nilai rata-rata keahlian akuntansi dan keuangan adalah sebesar 0,6540 atau 65,40% yang berarti bahwa banyak anggota komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan lebih dari satu orang.

Tabel 5. Aktivitas Komite Audit

Keterangan	Frekuensi	Persentase (%)
< 4 kali	137	26,5
≥ 4 kali	380	73,5
Total	517	100,0

Sumber: Data diolah

Variabel aktivitas komite audit (ACT) memiliki nilai rata-rata sebesar 0,7350. Angka tersebut lebih besar dari 0,5 sehingga menunjukkan bahwa aktivitas komite audit dengan kode 1, yaitu melakukan rapat minimal empat kali atau lebih, lebih banyak muncul dari 517 data yang diamati. Berdasarkan tabel 4.5, 380 amatan melakukan rapat minimal empat kali atau 3 bulan sekali atau lebih dan 137 amatan melakukan rapat kurang dari empat kali atau 3 bulan sekali dalam satu tahun. Variabel ukuran perusahaan (LOGTA) memiliki nilai rata-rata sebesar 11,9404. Nilai ukuran perusahaan yang diukur dengan *log* total aset memiliki nilai terendah sebesar 8,75 yang merupakan nilai *log* total aset pada PT. Tanah Laut tahun 2007. Nilai ukuran perusahaan yang paling tinggi adalah sebesar 13,5 yang merupakan nilai *log* total aset dari PT. Bakrie & Brothers tahun 2010.

Analisis Data

Uji Kelayakan Model Regresi

Uji kelayakan model regresi dilakukan dengan menggunakan uji *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test*. Hasil uji dapat dilihat pada tabel 6.

Tabel 6. Hosmer and Lemeshow Test

	<i>Chi-square</i>	<i>df</i>	<i>Sig.</i>
Model 1	7,336	8	0,501
Model 2	13,465	8	0,097

Sumber: Data diolah

Tabel 6 menunjukkan bahwa nilai *chi-square* dalam uji *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test* pada model 1 adalah sebesar 7,336 dengan level signifikan sebesar 0,501. Nilai *chi-square* dalam uji *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test* pada model 2 adalah sebesar 13,645 dengan level signifikan sebesar 0,097. Level signifikan pada uji ini lebih besar dari 0,05, maka dapat diartikan bahwa model regresi logistik mampu memprediksi nilai observasinya, sehingga model regresi logistik baik pada model 1 dan model 2 layak untuk digunakan.

Penilaian Keseluruhan Model (Overall Model Fit)

Penilaian keseluruhan model dilakukan dengan menggunakan *-2 Log Likelihood (-2LL)*, yaitu dengan cara membandingkan nilai antara *-2LL* pada awal (*block number 0*), dimana model hanya memasukkan konstanta, dengan nilai *-2LL* pada akhir (*block number 1*), dimana model memasukkan konstanta dan variabel independen. Model regresi akan dikatakan baik apabila nilai *-2LL* akhir lebih kecil daripada *-2LL* awal. Hasil uji dapat dilihat pada tabel 7.

Tabel 7. Nilai -2 Log Likelihood

		-2LL		-2LL
Model 1	Step 0	589,550	Step 1	579,630
Model 2	Step 0	589,550	Step 1	573,680

Sumber: Data diolah

Tabel 7 menunjukkan bahwa nilai -2LL mengalami penurunan dari 589,550 pada -2LL awal menjadi 579,630 pada -2LL akhir untuk model 1. Nilai -2LL juga mengalami penurunan untuk model 2, yaitu dari 589,550 pada -2LL awal menjadi 573,680 pada -2LL akhir. Penurunan nilai -2LL tersebut menunjukkan bahwa model regresi logistik baik untuk digunakan.

Koefisien Determinasi

Tabel 8. Nilai Nagelkerke R Square

	-2 Log Likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
Model 1	579,630	0,019	0,028
Model 2	573,680	0,030	0,044

Sumber: Data diolah (2014)

Besarnya nilai koefisien determinasi pada model regresi logistik ditunjukkan dengan nilai *Nagelkerke's R Square*. Pada tabel 4.8 nilai *Nagelkerke's R Square* untuk model 1 adalah sebesar 0,028 yang berarti variabilitas variabel pergantian KAP secara sukarela yang dapat dijelaskan oleh variabel opini audit *going concern* adalah sebesar 2,8%, sedangkan sisanya sebesar 97,2% persen dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian. Nilai *Nagelkerke's R Square* untuk model 2 adalah sebesar 0,044 yang berarti variabilitas variabel pergantian KAP secara sukarela yang dapat dijelaskan oleh variabel opini audit *going concern* dan variabel moderasi karakteristik komite audit adalah sebesar 4,4%, sedangkan sisanya sebesar 95,6% dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian.

Menghitung Nilai Estimasi

Nilai estimasi yang benar (*correct*) dan yang salah (*incorrect*) dihitung menggunakan tabel klasifikasi 2 x 2. Pada kolom merupakan dua nilai prediksi dari variabel dependen, sedangkan pada baris menunjukkan nilai observasi sesungguhnya dari variabel dependen. Tabel klasifikasi menunjukkan kekuatan prediksi dari model regresi untuk memprediksi probabilitas pergantian KAP secara sukarela oleh perusahaan. Tabel klasifikasi 2 x 2 dapat dilihat pada tabel 9.

Tabel 9. Tabel Klasifikasi 2 x 2

Observasi	Prediksi		
	PKAP		Ketepatan Klasifikasi (%)
	Tidak ganti KAP	Ganti KAP	
Model 1			
Tidak ganti KAP	384	0	100,0
Ganti KAP	132	1	0,8
Keseluruhan ketepatan klasifikasi (%)			74,5

Model 2			
Tidak ganti KAP	382	2	99,5
Ganti KAP	131	2	1,5
Keseluruhan ketepatan klasifikasi (%)			74,3

Sumber: Data diolah

Berdasarkan tabel 9, pada model 1, prediksi data amatan yang tidak melakukan pergantian KAP secara sukarela sebesar 384, dan hasil observasinya adalah 384 sehingga ketepatan klasifikasi data amatan yang tidak melakukan pergantian KAP secara sukarela adalah 100%. Prediksi data amatan yang melakukan pergantian KAP secara sukarela sebesar 133 data amatan, sedangkan hasil observasinya adalah 1, jadi ketepatan klasifikasi adalah 0,8% atau secara keseluruhan ketepatan klasifikasi untuk model 1 adalah 74,5%. Pada model 2, prediksi data amatan yang tidak melakukan pergantian KAP secara sukarela sebesar 384, sedangkan hasil observasinya adalah 382 sehingga ketepatan klasifikasi data amatan yang tidak melakukan pergantian KAP secara sukarela adalah 99,5%. Prediksi data amatan yang melakukan pergantian KAP secara sukarela sebesar 133 perusahaan, sedangkan hasil observasinya adalah 2 data amatan, jadi ketepatan klasifikasi sebesar 1,5% atau secara keseluruhan ketepatan klasifikasi untuk model 2 adalah 74,3%.

Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis menggunakan regresi logistik yang dapat dilihat pada tabel 10.

Tabel 10. Hasil Regresi Logistik

Variabel	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp (B)
Model 1						
GC	0,128	0,267	0,231	1	0,631	1,137
LOGTA	-0,437	0,148	8,736	1	0,003	0,646
Constant	4,118	1,765	5,445	1	0,020	61,434
Model 2						
GC	4,374	3,346	1,708	1	0,191	79,341
IND	0,459	1,290	0,127	1	0,722	1,583
KAK	-0,792	0,442	3,208	1	0,073	0,453
ACT	-0,141	0,267	0,281	1	0,596	0,868
LOGTA	-0,414	0,165	6,320	1	0,012	0,661
GCIND	-4,675	3,256	2,062	1	0,151	0,009
GCKAK	0,446	1,203	0,137	1	0,711	1,562
GCACT	0,058	0,594	0,010	1	0,922	1,060
Constant	3,993	2,400	2,766	1	0,096	54,195

Sumber: Data diolah (2014)

Berdasarkan tabel 10, maka diperoleh persamaan regresi logistik sebagai berikut:

Model 1:

$$\text{Ln} \frac{P(\text{PKAP})}{1 - P(\text{PKAP})} = 4,118 + 0,128 \text{ GC} - 0,437 \text{ LOGTA} + \varepsilon$$

Model 2:

$$\begin{aligned} \text{Ln} \frac{P(\text{PKAP})}{1 - P(\text{PKAP})} &= 3,993 + 4,374 \text{ GC} + 0,459 \text{ IND} - 0,792 \text{ KAK} \\ &- 0,141 \text{ ACT} - 4,675 \text{ GC} * \text{IND} + 0,446 \text{ GC} * \text{KAK} \\ &+ 0,058 \text{ GC} * \text{ACT} - 0,414 \text{ LOGTA} + \varepsilon \end{aligned}$$

Berdasarkan model persamaan di atas, maka dapat diketahui bahwa:

1. Model 1

- a. Konstanta sebesar 4,118 menunjukkan apabila variabel independen GC dan variabel kontrol LOGTA bernilai nol, maka dapat mempengaruhi pergantian KAP secara sukarela sebesar 4,118.
- b. Koefisien regresi untuk GC sebesar 0,128, berarti apabila terjadi kenaikan GC sebesar satu persen dan variabel independen lainnya bernilai tetap, maka akan terjadi kenaikan pergantian KAP secara sukarela sebesar 0,128.
- c. Koefisien regresi untuk LOGTA sebesar -0,437, berarti apabila terjadi kenaikan LOGTA sebesar satu persen dan variabel independen lainnya bernilai tetap, maka akan terjadi kenaikan pergantian KAP secara sukarela sebesar -0,437.

2. Model 2

- a. Konstanta sebesar 3,993 menunjukkan apabila variabel independen GC, IND, KAK, ACT dan variabel kontrol yaitu LOGTA, serta interaksi variabel GC dengan karakteristik komite audit (IND, KAK, ACT) bernilai nol, maka dapat mempengaruhi pergantian KAP secara sukarela sebesar 3,993.
- b. Koefisien regresi untuk GC sebesar 4,374 berarti apabila terjadi kenaikan GC sebesar satu persen dan variabel independen lainnya bernilai tetap, maka akan terjadi kenaikan pergantian KAP secara sukarela sebesar 4,374.
- c. Koefisien regresi untuk interaksi variabel GC dengan IND sebesar -4,675, berarti apabila terjadi kenaikan interaksi variabel GC dengan KAK sebesar satu persen dan variabel independen lainnya bernilai tetap, maka akan terjadi kenaikan pergantian KAP secara sukarela sebesar -4,675.
- d. Koefisien regresi untuk interaksi variabel GC dengan KAK sebesar 0,446, berarti apabila terjadi kenaikan interaksi variabel GC dengan KAK sebesar satu persen dan variabel independen lainnya bernilai tetap, maka akan terjadi kenaikan pergantian KAP secara sukarela sebesar 0,446.
- e. Koefisien regresi untuk interaksi variabel GC dengan ACT sebesar 0,058, berarti apabila terjadi kenaikan interaksi variabel GC dengan ACT sebesar satu persen dan variabel independen lainnya bernilai tetap, maka akan terjadi kenaikan pergantian KAP secara sukarela sebesar 0,058.
- f. Koefisien regresi untuk variabel LOGTA sebesar -0,414, berarti apabila terjadi kenaikan interaksi variabel GC dengan ACT sebesar satu persen dan variabel independen lainnya bernilai tetap, maka akan terjadi kenaikan pergantian KAP secara sukarela sebesar -0,414.

Berdasarkan hasil dari tabel 4.10, peneliti dapat memberikan bukti sebagai berikut:

- a. Pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela
Tabel 10 menunjukkan bahwa opini audit *going concern* memiliki nilai koefisien β positif sebesar 0,128 dengan signifikansi sebesar 0,631. Nilai signifikansi tersebut lebih besar daripada 0,05, sehingga menunjukkan bahwa opini audit *going concern* tidak berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP secara sukarela, sehingga hipotesis 1 yang menyatakan bahwa penerbitan opini audit

going concern oleh auditor akan mendorong manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela ditolak.

- b. Pengaruh komite audit yang independen terhadap hubungan antara opini audit *going concern* dengan pergantian KAP secara sukarela

Tabel 10 menunjukkan bahwa interaksi opini audit *going concern* dengan komite audit yang independen memiliki nilai koefisien β negatif sebesar -4,675 dengan signifikansi sebesar 0,151. Nilai signifikansi tersebut lebih besar daripada 0,05, sehingga menunjukkan bahwa proporsi komite audit yang independen tidak mampu memoderasi pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela, sehingga hipotesis 2a yang menyatakan bahwa semakin besar proporsi komite audit yang independen akan menurunkan kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela ketika auditor menerbitkan opini audit *going concern* atau sebaliknya ditolak.

- c. Pengaruh komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan terhadap hubungan antara opini audit *going concern* dengan pergantian KAP secara sukarela

Tabel 10 menunjukkan bahwa interaksi opini audit *going concern* dengan komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan memiliki nilai koefisien β positif sebesar 0,446 dengan signifikansi sebesar 0,711. Nilai signifikansi tersebut lebih besar daripada 0,05, sehingga menunjukkan bahwa proporsi komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan tidak mampu memoderasi pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela, sehingga hipotesis 2b yang menyatakan bahwa semakin besar proporsi komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan akan menurunkan kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela ketika auditor menerbitkan opini audit *going concern* atau sebaliknya ditolak.

- d. Pengaruh aktivitas komite audit terhadap hubungan antara opini audit *going concern* dengan pergantian KAP secara sukarela

Tabel 10 menunjukkan bahwa interaksi opini audit *going concern* dengan aktivitas komite audit memiliki nilai koefisien β positif sebesar 0,058 dengan signifikansi sebesar 0,922. Nilai signifikansi tersebut lebih besar daripada 0,05, sehingga menunjukkan bahwa aktivitas komite audit tidak mampu memoderasi pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela, sehingga hipotesis 2c yang menyatakan bahwa semakin tinggi frekuensi pertemuan komite audit akan menurunkan kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela ketika auditor menerbitkan opini audit *going concern* atau sebaliknya ditolak.

- e. Pengaruh ukuran perusahaan sebagai variabel kontrol terhadap pergantian KAP secara sukarela.

Tabel 10 menunjukkan bahwa ukuran perusahaan memiliki nilai koefisien β negatif sebesar -0,414 dengan signifikansi sebesar 0,012. Nilai signifikansi tersebut lebih kecil daripada 0,05, sehingga menunjukkan bahwa variabel kontrol ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap pergantian KAP.

Pembahasan

Pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela

Hasil pengujian memberikan bukti bahwa opini audit *going concern* tidak berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP secara sukarela. Opini audit *going concern* tidak berpengaruh terhadap pergantian KAP secara sukarela karena opini audit *going concern* yang diterbitkan oleh auditor independen merupakan opini yang memang sesuai dengan kondisi perusahaan sehingga tidak berpengaruh terhadap pergantian KAP secara sukarela. Investor memerlukan informasi yang sesuai dengan kondisi perusahaan yang sebenarnya tanpa adanya rekayasa, sehingga ketika perusahaan melakukan pergantian KAP secara sukarela setelah menerima opini audit *going concern* akan direaksi oleh investor yang mempertanyakan reliabilitas laporan keuangan perusahaan. Selain itu ketika perusahaan mengalami masalah *going concern*, manajemen telah memiliki rencana untuk mengatasi kondisi tersebut dan menurut auditor rencana tersebut dapat efektif dijalankan serta terdapat cukup pengungkapan (Sinarwati, 2010), sehingga opini audit *going concern* bukanlah merupakan opini audit yang buruk dan tidak signifikan mempengaruhi perusahaan untuk melakukan pergantian KAP secara sukarela.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Sinarwati (2010) yang memberikan

bukti tidak adanya pengaruh signifikan opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela, karena pihak manajemen telah mempunyai rencana kedepan untuk mengatasi permasalahan *going concern* yang ada dalam perusahaan. Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Hudaib dan Cooke (2005) yang memberikan bukti bahwa perusahaan yang memperoleh opini audit selain wajar tanpa pengecualian akan cenderung melakukan pergantian KAP secara sukarela. Penelitian ini juga tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Merawati dkk. (2013) yang menemukan bahwa opini audit *going concern* berpengaruh negatif signifikan terhadap pergantian KAP secara sukarela.

Pengaruh komite audit yang independen terhadap hubungan antara opini audit going concern dengan pergantian KAP secara sukarela

Hasil pengujian memberikan bukti bahwa komite audit yang independen tidak berhasil memoderasi pengaruh opini audit *going concern* terhadap kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela. Hal ini disebabkan karena meskipun anggota komite audit adalah pihak yang independen tetapi kinerjanya dalam perusahaan tidak maksimal. Komite audit yang merupakan pihak independen cenderung kurang memperhatikan permasalahan-permasalahan yang ada dalam perusahaan termasuk dalam hal pergantian KAP secara sukarela, sehingga keputusan manajemen dalam hal pergantian KAP masih mendominasi. Adanya anggota komite audit yang independen hanya untuk memenuhi regulasi sehingga tugas dan kewajiban komite audit tidak dilakukan secara efektif dan maksimal.

Hasil penelitian ini tidak berhasil mendukung penelitian Merawati dkk. (2013) yang memberikan bukti bahwa komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan berpengaruh signifikan dan mampu memoderasi pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela. Penelitian ini juga tidak berhasil mendukung penelitian yang dilakukan oleh Carcello dan Neal (2003) yang memberikan bukti adanya pengaruh moderasi komite audit independen dengan opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela.

Pengaruh komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan terhadap hubungan antara opini audit going concern dengan pergantian KAP secara sukarela

Hasil pengujian memberikan bukti bahwa komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan tidak berhasil memoderasi pengaruh opini audit *going concern* terhadap kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela. Hal ini disebabkan karena adanya peraturan yang menyebutkan bahwa perusahaan harus memiliki minimal satu orang anggota komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan. Tidak adanya pengaruh moderasi komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan bisa saja disebabkan karena perusahaan hanya mengikuti regulasi yang dikeluarkan Bapepam dan LK, sehingga walaupun perusahaan memiliki anggota komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan, hal tersebut belum berjalan secara optimal dan efektif sehingga tidak memiliki pengaruh terhadap pergantian KAP secara sukarela ketika auditor menerbitkan opini audit *going concern*.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Carcello dan Neal (2003) yang tidak berhasil memberikan bukti adanya pengaruh moderasi keahlian akuntansi dan keuangan yang dimiliki komite audit dengan opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela. Hasil penelitian ini tidak berhasil mendukung penelitian Merawati dkk. (2013) yang memberikan bukti bahwa komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan berpengaruh signifikan dan mampu memoderasi pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela.

Pengaruh aktivitas komite audit terhadap hubungan antara opini audit going concern dengan pergantian KAP secara sukarela

Hasil pengujian memberikan bukti bahwa aktivitas komite audit tidak berhasil memoderasi pengaruh opini audit *going concern* terhadap kecenderungan manajemen melakukan pergantian KAP secara sukarela. Berdasarkan hasil amatan dapat dilihat bahwa sebanyak 380 amatan melakukan rapat minimal empat kali atau 3 bulan sekali atau lebih dan terdapat 137 amatan yang melakukan

rapat kurang dari empat kali atau 3 bulan sekali. Pertemuan rapat yang dilakukan oleh komite audit adalah untuk memenuhi regulasi dari Bapepam dan LK yang menyatakan bahwa pertemuan komite audit dilakukan minimal 3 bulan sekali dan hanya bersifat formalitas. Selain itu, meskipun aktivitas komite audit tersebut tinggi, belum tentu berjalan optimal dan efektif sehingga belum mampu memecahkan masalah perusahaan termasuk keputusan untuk melakukan pergantian KAP secara sukarela ketika auditor menerbitkan opini audit *going concern*. Hasil penelitian ini berhasil mendukung penelitian Merawati dkk. (2013) yang memberikan bukti bahwa aktivitas komite audit tidak mampu memoderasi pengaruh opini audit *going concern* dengan pergantian KAP secara sukarela.

Pengaruh ukuran perusahaan terhadap pergantian KAP secara sukarela

Hasil pengujian memberikan bukti bahwa ukuran perusahaan sebagai variabel kontrol berpengaruh negatif signifikan terhadap pergantian KAP secara sukarela. Semakin besar ukuran perusahaan maka kegiatan bisnisnya akan semakin kompleks. Perusahaan membutuhkan KAP yang berpengalaman untuk mengaudit perusahaan tersebut. KAP yang berpengalaman adalah KAP yang telah memiliki perikatan yang lama dengan klien karena telah mengetahui operasional perusahaan. Perusahaan yang besar memiliki insentif yang lebih besar daripada perusahaan kecil untuk mempertahankan auditornya, sebab analisis keuangan dan berita keuangan akan meneliti dengan cermat pergantian KAP yang dilakukan oleh perusahaan besar (Carcello dan Neal, 2003). Hasil penelitian ini berhasil mendukung penelitian Hudaib dan Cooke (2005) yang memberikan bukti bahwa perusahaan yang besar cenderung tidak melakukan pergantian KAP secara sukarela, dan sebaliknya. Hasil penelitian ini tidak berhasil mendukung penelitian Carcello dan Neal (2003) yang memberikan bukti bahwa ukuran perusahaan tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap pergantian KAP secara sukarela.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan hasil pembahasan pada bab sebelumnya, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut: (1) Opini audit *going concern* tidak berpengaruh terhadap pergantian KAP secara sukarela, karena opini audit *going concern* yang diterbitkan oleh auditor independen mencerminkan keadaan sesungguhnya dari perusahaan tersebut dan pihak manajemen telah memiliki rencana untuk mengatasi permasalahan *going concern* pada perusahaannya sehingga tidak berpengaruh terhadap pergantian KAP secara sukarela. Pergantian KAP secara sukarela yang terjadi bukan disebabkan karena opini audit *going concern* yang diterbitkan auditor independen, tetapi terdapat faktor-faktor lain yang menyebabkan perusahaan memutuskan untuk berganti KAP, seperti adanya pergantian manajemen ataupun karena ukuran KAP yang mencerminkan reputasi dan kualitas audit yang lebih baik; dan (2) Karakteristik komite audit yang diproksikan dengan komite audit yang independen, komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan, serta aktivitas komite audit tidak mampu memoderasi pengaruh opini audit *going concern* terhadap pergantian KAP secara sukarela karena proksi karakteristik komite audit tersebut termasuk dalam syarat keanggotaan komite audit yang dikeluarkan oleh Bapepam dan LK, sehingga perusahaan hanya memenuhi regulasi tersebut. Kinerja komite audit yang independen, komite audit yang memiliki keahlian akuntansi dan keuangan, serta aktivitas komite audit yang tinggi belum berjalan secara optimal dan efektif sehingga tidak mampu memecahkan masalah yang ada dalam perusahaan termasuk pergantian KAP secara sukarela karena penerbitan opini audit *going concern* oleh auditor independen.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan, yaitu: (1) Peneliti menggunakan data profil komite audit pada laporan tahunan, sedangkan banyak perusahaan yang tidak mengungkapkan profil komite auditnya secara lengkap dalam laporan tahunan perusahaan. Profil komite audit yang terdapat dalam laporan tahunan belum tentu mencerminkan kinerja komite audit yang sesungguhnya, sehingga tidak dapat mencerminkan kualitas komite audit; (2) Peneliti tidak melakukan *pair t-test*; dan (3) Ketersediaan informasi mengenai pengalaman tata kelola yang dimiliki komite audit sangat terbatas, sehingga peneliti tidak menggunakan pengalaman tata kelola yang dimiliki komite audit sebagai salah satu proksi karakteristik komite audit. Saran yang diberikan adalah (1) Beberapa perusahaan tidak mengungkapkan profil komite audit secara lengkap dalam laporan tahunan sehingga diharapkan pada penelitian yang akan datang dapat memperoleh informasi tentang komite audit yang lebih lengkap dari berbagai sumber seperti data yang diperoleh langsung dari perusahaan; (2) Penelitian selanjutnya dapat menggunakan penguku-

ran lain selain karakteristik komite audit, misalnya penilaian dan pengungkapan kinerja komite audit sehingga dapat diketahui keefektifan peran komite audit dalam perusahaan maupun faktor-faktor lain yang dapat memoderasi pengaruh opini audit going concern terhadap pergantian KAP secara sukarela; (3) Penelitian selanjutnya dapat menambahkan variabel-variabel lain diluar penelitian ini sehingga dapat memberikan hasil yang lebih baik; dan (4) Penelitian selanjutnya dapat menggunakan pair t-test dalam metode pengambilan sampel sehingga mendapatkan hasil yang lebih baik.

REFERENCES

- Carcello, J.V., dan T.L. Neal, 2000, *Audit Committee Composition and Audit Reporting*, *The Accounting Review*, Vol. 75, No. 4, Oktober: 453-467
- _____, 2003, *Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals Following New Going Concern Reports*, *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 1, Januari: 95-117
- Elder, R.J., M.S. Beasley, A.A. Arens, dan A.A. Jusuf, 2011, *Jasa Audit dan Assurance: Pendekatan Terpadu (Adaptasi Indonesia)*, Buku Pertama, Jakarta: Salemba Empat
- _____, 2011, *Jasa Audit dan Assurance: Pendekatan Terpadu (Adaptasi Indonesia)*, Buku Kedua, Jakarta: Salemba Empat
- Febrianto, R., 2009, *Pergantian Auditor: Wajib atau Sukarela?*, (<http://rfebrianto.blogspot.com/2009/03/pergantian-auditor-wajib-atau-sukarela.html>, diunduh 15 Maret 2014)
- Ghozali, I., 2013, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Gultom, E.R., dan Fitriany, 2013, *Pengaruh Tenure Audit dan Rotasi Auditor terhadap Kualitas Audit dengan ukuran KAP sebagai Variabel Moderasi*, *SNA XVI*, September: 5436-5472
- Hapsoro, D., dan N.A. Aghasta, 2013, *Pemberian Opini Audit Going Concern: Konservatif atau Memperhatikan Akurasi*, *SNA XVI*, September: 1457-1491
- Hudaib, M., dan T.E. Cooke, 2005, *Qualified Audit Opinion and Auditor Switching*, Department of Accounting and Finance School of Business and Economics University of Exeter Streatham Court, United Kingdom, (<https://business-school.exeter.ac.uk/documents/papers/accounting/2002/0205.pdf>, diunduh 8 Maret 2014)
- Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Jakarta: Salemba Empat
- Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan, 2006, *Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan No. KEP-134/BL/2006 (Peraturan No X.K.6) tentang Kewajiban Penyampaian Laporan Tahunan bagi Emiten atau Perusahaan Publik*, Jakarta
- Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan, 2011, *Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan No. KEP-346/BL/2011 (Peraturan No. X.K.2) tentang Penyampaian Laporan Keuangan Berkala Emiten atau Perusahaan Publik*, Jakarta
- Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan, 2012, *Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan No. KEP-643/BL/2012 (Peraturan No. IX.I.5) tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit*, Jakarta
- Komalasari, A., 2004, *Analisis Pengaruh Kualitas Auditor dan Proxy Going Concern terhadap Opini Auditor*, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 9, No. 2, Juli: 1-16
- Menteri Keuangan, 2003, *Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 jo. 359/KMK.06/2003 tentang Jasa Akuntan Publik*, Jakarta
- Menteri Keuangan, 2008, *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik*, Jakarta
- Merawati, L.K., I.D.N. Badera, dan I.M.S. Suardikha, 2013, *Pengaruh Karakteristik Komite Audit pada Hubungan Opini Audit Going Concern dengan Pergantian Auditor*, *SNA XVI*, September: 1552-1575
- Rahman, A., dan B. Siregar, 2012, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kecenderungan Penerimaan Opini Audit Going Concern pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia*, *SNA XV*, September: 1-36
- Rustiarini, N.W., 2012, *Komite Audit dan Kualitas Audit: Kajian Berdasarkan Karakteristik, Kompetensi dan Efektivitas Komite Audit*, *SNA XV*, September: 1-25

- Saiful dan U.E. Erliana, 2010, Equity Risk Premium Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhinya, SNA XIII, Oktober: 1-25
- Sawyer, L.B., M.A. Dittenhofer, dan J.H. Scheiner, 2006, *Sawyer's Internal Auditing-Audit Internal Sawyer*, Buku Ketiga, Edisi Kelima, Jakarta: Salemba Empat
- Sinarwati, N.K., 2010, Mengapa Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI Melakukan Pergantian Kantor Akuntan Publik?, SNA XIII, Oktober: 1-20
- Wahyuningsih, N., dan I.K. Suryanawa, 2012, Analisis Pengaruh Opini Audit Going Concern dan Pergantian Manajemen pada Auditor Switching, *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, Vol. 1, No. 1, Januari: 144-161
- Wardhani, R., dan H. Joseph, 2010, Karakteristik Pribadi Komite Audit dan Praktik Manajemen Laba, SNA XIII, Oktober: 1-26