

# FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI PERGANTIAN AUDITOR OLEH KLIEN

**R.M Aloysius Pangky Wijaya**

*Jurusan Akuntansi*

*Fakultas Ekonomi dan Bisnis*

*Universitas Brawijaya*

## ABSTRAK

Masa perikatan audit yang panjang antara auditor dengan kliennya memiliki dampak terhadap independensi auditor. Salah satu anjuran agar tetap independen adalah memiliki rotasi wajib auditor.. Beberapa penelitian terdahulu tentang pergantian auditor menunjukkan hasil penelitian yang berbeda-beda. Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan memperoleh bukti empiris mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi pergantian Kantor Akuntan Publik di Indonesia. Faktor-faktor yang digunakan antara lain *financial distress*, opini auditor, pergantian manajemen, ukuran KAP, pertumbuhan perusahaan dan peluang untuk memanipulasi *income*. Sampel penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2007-2010. Total sampel penelitian berjumlah 680 perusahaan manufaktur berdasarkan *purposive sampling*. Pengujian terhadap hipotesis penelitian dilakukan menggunakan analisis regresi logistik (*logistic regression*) yang terdapat dalam SPSS. Hasil pengujian terhadap hipotesis penelitian menunjukkan bahwa opini auditor, ukuran KAP, dan pertumbuhan perusahaan berpengaruh signifikan terhadap pergantian auditor, sedangkan pengujian terhadap *financial distress*, pergantian manajemen, dan peluang untuk manipulasi *income* tidak berpengaruh signifikan terhadap pergantian auditor.

Kata kunci : pergantian auditor, *financial distress*, opini, pergantian manajemen, ukuran KAP, pertumbuhan perusahaan, manipulasi *income*

## ABSTRACT

The relative lot of audit period tenure between auditor and its clients influences auditor independence. One suggestion for auditor remain independent is to have a mandatory auditor rotation. Several previous researches about auditor changes showed different results. This research aims to analyze and to get empirical evidence about factors influencing public accountancy firm switch in Indonesia. Factors used in this story include financial distress, audit opinion, management change, auditor size, firm growth and opportunity to manipulate income. The study consists of manufacturing company listed in the Indonesian Stock Exchange (BEI) for the period 2007-2010. The total sample in this research are 680 manufacturing companies of based on purposive sampling. The hypothesis testing is performed by employing logistic regression analysis in SPSS. This research is results show that the audit opinion, auditor size and growth of firms significantly influence auditor changes, whereas other variables like financial

distress, management change, and the opportunity to manipulation income no significantly influence auditor changes.

Keywords: auditor changes, financial distress, opinion, management change, auditor size, growth, manipulation income

## **I. Pendahuluan**

Laporan keuangan merupakan bentuk pertanggungjawaban dan penyampaian informasi keuangan suatu perusahaan atau organisasi kepada pihak-pihak yang membutuhkan, eksternal maupun internal (Jensen dan Meckling, 1976). Disinilah pentingnya sistem pelaporan akuntansi dan auditing dalam proses pemenuhan kontrak sosial perusahaan dengan pihak *stakeholders*.

Untuk meyakinkan bahwa laporan keuangan perusahaan tersebut mempunyai kredibilitas yang berguna bagi pihak-pihak pemakai laporan keuangan, maka laporan keuangan tersebut harus diaudit oleh auditor independen. Auditor independen yang dimaksud adalah auditor pada Kantor Akuntan Publik. Sesuai dengan PSA No. 2 SA Seksi 110 (SPAP, 2001), dinyatakan bahwa auditor bertanggung jawab dalam merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan tersebut bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Auditor independen inilah yang memberikan pendapat mengenai kewajaran atas penyajian laporan keuangan, serta kesesuaiannya dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Auditor yang mempunyai kredibilitas, selain bisa mendeteksi adanya penyajian kesalahan yang material, juga dapat memberikan nasihat kepada klien demi kelangsungan usahanya. Agar dapat menghasilkan informasi yang akurat, sehingga dapat berguna bagi para pengguna laporan keuangan, auditor harus mematuhi Kode Etik Ikatan Akuntan Publik yang mencakup Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik (SPAP, 2001). Hal ini bertujuan untuk menghindari konflik kepentingan dan demi terwujudnya sikap independensi auditor. Selain sikap independensi,

seorang auditor juga harus bisa bersikap profesional dalam melaksanakan tugasnya. Dalam PSA No. 4 SA Seksi 230 (SPAP, 2001) , dinyatakan bahwa sikap professional adalah sikap yang mencakup pertimbangan sehat dalam penetapan lingkup, pemilihan metodologi, dan dalam pengujian dan prosedur untuk mengaudit. Dan diharapkan auditor yang mempunyai sikap professional yang tinggi akan mampu memberikan kontribusi yang baik bagi kantor akuntan publik dan memberikan pelayanan yang optimal bagi kliennya.

Manajemen memerlukan auditor yang berkualitas dan mampu memenuhi tuntutan pertumbuhan perusahaan yang cepat. Apabila hal ini tidak dapat dipenuhi, kemungkinan besar perusahaan akan mengganti auditor yang ada saat ini. Dengan mengganti auditornya dengan auditor yang dipandang lebih punya nama, maka reputasi perusahaan juga akan terangkat di kalangan investor (Kawijaya, 2002). Dalam teori keagenan, pemegang saham diperlakukan sebagai *principle* dan manajemen sebagai *agent*, dimana manajemen merupakan pihak yang dikontrak oleh pemegang saham untuk bekerja demi kepentingan pemegang saham (Jensen dan Meckling, 1976). Untuk itu manajemen diberikan sebagian kekuasaan untuk membuat keputusan bagi kepentingan terbaik pemegang saham. Oleh karena itu, manajemen wajib mempertanggungjawabkan semua upayanya kepada pemegang saham. Dalam hal ini Pergantian auditor (*auditor switching*) seringkali dihubungkan dengan adanya *adverse selection* dan *moral hazard* di antara *agent* dan *principle*. Lebih lanjut, perusahaan sendiri atau manajemen cenderung menginginkan auditor memberikan opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) atas laporan keuangannya. Sehingga jenis opini di luar itu tidak diinginkan oleh manajemen klien dan dipandang tidak begitu memberi manfaat bagi pengguna laporan keuangan (Willingham dan Charmichael, 1997:351).

Pergantian auditor ini dikhawatirkan akan mempengaruhi kualitas dari audit itu sendiri. Untuk menjaga kemungkinan adanya *opinion shopping* dikalangan perusahaan maka beberapa negara menerapkan peraturan terkait dengan pergantian auditor. Untuk Skandal Enron setidaknya telah mendorong para regulator di Amerika Serikat menerbitkan *Sarbanes Oxley Act* (SOX). Salah satu hal yang diatur dalam SOX adalah mengenai jasa audit. Di Indonesia, pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk waktu 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik untuk waktu 3 (tiga) tahun, hal ini diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002. Peraturan ini kemudian disempurnakan dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008, di mana pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP untuk waktu 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.

Berdasarkan beberapa penelitian mengenai pergantian auditor maka diketahui beberapa faktor yang mempengaruhi pergantian auditor, di antaranya adanya perubahan manajemen, ketidaksepakatan antara klien dan auditor, ketidakpuasan atas *audit fee* (Burton dan Roberts, 1967; Bedingfield dan Loeb, 1974; Beattie dan Fearnley, 1995; Woo dan Koh, 2001, Ismail *et al.*, 2008), *leverage* dan oportunitas manipulasi *income* (Woo dan Koh, 2001), *qualified opinion* (Chow dan Rice, 1982; Craswell, 1988; Hudaib dan Cooke, 2005), *financial distress* (Schwartz dan Menon, 1985; Nasser *et al.*, 2006), pertumbuhan perusahaan (Woo dan Koh, 2001; Nasser *et al.*, 2006), risiko finansial perusahaan (Nasser *et al.*, 2006), ukuran Kantor Akuntan Publik (Carpenter dan Strawser, 1971), dan *Initial Public Offering* (Menon dan Williams, 1991). Faktor-faktor ini tidak selalu berlaku di semua negara, beberapa penelitian yang dilakukan di beberapa negara yang berbeda menunjukkan hasil yang berbeda pula.

Di Indonesia, Setyorini dan Ardiati (2006) meneliti fenomena pergantian auditor yang dihubungkan dengan kondisi *financial distress*, *qualified opinion*, perubahan manajemen, dan ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP). Hasil penelitian tersebut menunjukkan fakta potensi kebangkrutan perusahaan publik tidak mempengaruhi pergantian auditor. Faktor-faktor lain yang mempengaruhi adalah: *pertama*, di Indonesia, perusahaan-perusahaan akan mempertimbangkan secara serius tentang masalah pergantian auditor karena auditor yang selama ini mereka gunakan telah mengetahui dan mengerti kondisi perusahaan. Jika perusahaan mengganti auditor, perusahaan khawatir jika auditor yang baru akan melakukan pemeriksaan terhadap sistem pembukuan dan menilai rendah standar mutu pembukuan perusahaan mereka. Hal ini dapat mengakibatkan keterlambatan penyajian laporan keuangan yang membuat perusahaan menanggung biaya denda keterlambatan. *Kedua*, adanya benturan kepentingan pada auditor dalam melaksanakan tugas audit dan memberikan jasa konsultasi. Benturan kepentingan ini dapat mengganggu independensi auditor yang akan mempengaruhi opini audit. Perusahaan di Indonesia merasa hal tersebut dapat memberikan keuntungan, sehingga perusahaan enggan melakukan pergantian auditor.

Penelitian ini terinspirasi oleh penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Setyorini dan Ardiati (2006) yang meneliti tentang fenomena pergantian auditor yang dihubungkan dengan kondisi *financial distress*, *qualified opinion*, perubahan manajemen, dan ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP). Penelitian Setyorini dan Ardiati (2006) tersebut yang kemudian dikembangkan dengan membuktikan faktor pergantian auditor dengan kondisi pertumbuhan perusahaan, peluang untuk manipulasi *income* dari penelitian yang telah dilakukan oleh Woo dan Koh (2001); Nasser *et al.*(2006). Tujuan untuk melakukan uji ulang terhadap konsistensi hasil dengan penelitian sebelumnya pada periode dan kondisi pasar modal yang berbeda.

## **1.1 Perumusan Masalah**

Apakah kesulitan keuangan (*financial distress*), opini audit, perubahan manajemen, ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP), pertumbuhan perusahaan, peluang untuk melakukan manipulasi *income* berpengaruh terhadap keputusan untuk melakukan pergantian auditor oleh klien.

## **1.2 Tujuan penelitian**

Tujuan yang ingin dicapai dari penelitian ini adalah : untuk memperoleh bukti empiris pengaruh kesulitan keuangan (*financial distress*), opini audit, perubahan manajemen, ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP), pertumbuhan perusahaan, peluang untuk melakukan manipulasi *income* terhadap keputusan untuk melakukan pergantian auditor oleh klien

## **1.3 Kajian Teoritis dan Pengembangan Hipotesis**

### **Pergantian Auditor (Auditor Switch)**

Pergantian auditor merupakan perpindahan auditor atau perpindahan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang dilakukan oleh perusahaan klien. Pergantian auditor ini dapat terjadi karena adanya regulasi dari pemerintah yang membatasi pemberian jasa audit yang diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008, di mana pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut, sehingga perusahaan memiliki beberapa alasan dan pertimbangan sehingga melakukan pergantian auditor tersebut. Jika suatu pergantian auditor terjadi karena pelaksanaan regulasi terkait dengan pembatasan jasa audit maka pergantian tersebut diistilahkan dengan rotasi audit. Jika suatu pergantian auditor dilakukan bukan karena masa pemberian jasa audit sesuai regulasi telah selesai tetapi karena alasan lain di luar itu maka diistilahkan sebagai pergantian auditor

yang disebut *auditor switching* (Damayanti, 2007:13). Penelitian ini membatasi diri pada kajian tentang pergantian auditor yang disebabkan bukan karena adanya regulasi dari pemerintah.

Regulasi terkait dengan jasa akuntan publik di Indonesia diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 43/KMK.017/1997, kemudian diubah dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 470/KMK.017/1999. Regulasi ini kemudian diubah kembali dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002, di mana salah satu hal yang diatur dalam KMK ini adalah bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan Kantor Akuntan Publik (KAP) paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun. Regulasi ini kemudian disempurnakan kembali dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008, di mana pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.

### ***Financial Distress***

*Financial distress* merupakan suatu kondisi di mana perusahaan mengalami kondisi yang tidak sehat ataupun kesulitan dalam keuangannya sehingga dikhawatirkan akan mengalami kebangkrutan. Kebangkrutan merupakan kondisi di mana perusahaan tidak mampu lagi untuk melunasi kewajibannya (Prihadi, 2008). Kebangkrutan ini memang tidak dapat diramalkan secara pasti. Jika perusahaan mengalami kebangkrutan, maka perusahaan tersebut benar-benar mengalami kegagalan usaha. Perusahaan harus melakukan berbagai analisis terkait dengan kebangkrutan perusahaan. Analisis ini akan bermanfaat bagi perusahaan agar dapat melakukan suatu antisipasi atas kemungkinan kondisi yang lebih buruk. Semakin awal tanda-tanda kebangkrutan tersebut, semakin baik bagi pihak manajemen karena pihak manajemen bisa

melakukan perbaikan-perbaikan, agar kebangkrutan tersebut tidak terjadi pada perusahaan dan perusahaan dapat mengantisipasi atau membuat strategi untuk menghadapi jika kebangkrutan benar-benar menimpa perusahaan (Mamduh dan Halim, 1997).

### **Opini Audit**

Hasil pekerjaan audit akan dilaporkan dalam bentuk laporan audit yang merupakan opini dari auditor yang terkait dengan kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan. Laporan audit inilah yang merupakan salah satu informasi bagi para pengguna Laporan keuangan. Setiap profesi memiliki standar pekerjaannya tersendiri dan memiliki kode etik pekerjaan. Begitu pula halnya dengan profesi akuntan publik. Akuntan merupakan pihak ketiga yang independen, akuntan publik bertanggung jawab atas informasi yang diberikannya kepada investor, walaupun akuntan publik itu sendiri dibayar oleh klien, dalam hal ini perusahaan. Adanya hubungan *agency* di antara investor dan perusahaan menyebabkan adanya kebutuhan atas pihak ketiga yang independen, yang tidak berpihak pada *agent* maupun *principal*. Keberadaan akuntan publik di sini harus independen karena untuk kepentingan pemberian informasi yang tentu saja mempengaruhi *image* dari profesi itu sendiri.

### **Perubahan Manajemen**

Ismail *et al.* (2008) menyatakan bahwa berubahnya struktur manajemen merupakan hal yang biasa terjadi, terutama untuk perusahaan-perusahaan *go public*. Perubahan manajemen ini seperti perubahan dewan direksi, *financial controller* dan direktur manajemen, serta perubahan pada struktur komite audit. Menurut Burton dan Roberts (1967) perubahan manajemen adalah pada perubahan *top executive*, namun untuk beberapa perusahaan rata-rata melakukan perubahan hanya pada manajemen bagian keuangannya saja. Perubahan manajemen ini ada yang rutin terjadi maupun tidak rutin. Perubahan manajemen yang tidak rutin terjadi cenderung dilakukan



karena adanya pertimbangan terhadap kondisi perusahaan, di mana struktur manajemen yang ada ternyata tidak mampu mengelola perusahaan dengan baik sehingga kondisi perusahaan menjadi kurang baik, untuk itu kemudian struktur yang ada diganti dengan struktur manajemen yang baru dengan harapan akan membawa perbaikan pada pengelolaan perusahaan. Selain itu, perubahan manajemen juga dapat terjadi karena pertumbuhan ataupun ekspansi perusahaan, misalnya perubahan perusahaan dari yang tidak *go public* menjadi *go public*.

### **Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP)**

DeFond (1992) menyatakan bahwa kualitas audit dapat juga ditentukan oleh ukuran dari Kantor Akuntan Publik itu sendiri. KAP yang berukuran kecil memiliki sumber daya yang lebih kecil, yang kemudian dipersepsikan kualitasnya lebih rendah. Empat kategori kepemilikan KAP dibagi sebagai berikut (Damayanti, 2007):

1. Kantor Akuntan Publik internasional
2. Kantor Akuntan Publik Nasional
3. Kantor Akuntan Publik Lokal dan Regional
4. Kantor Akuntan Publik Lokal Kecil

Berdasarkan uraian tersebut, ukuran KAP menjadi salah satu faktor yang mendorong terjadinya pergantian auditor karena ukuran KAP mencerminkan reputasi dan kualitas yang lebih baik. Ukuran KAP juga menentukan kredibilitas dari auditornya. KAP yang berukuran besar cenderung memiliki kredibilitas dan tingkat keahlian yang tinggi. Perusahaan sendiri juga akan lebih memilih KAP yang mempunyai tingkat keahlian yang tinggi terutama untuk perusahaan-perusahaan yang telah *go public* karena terkait dengan pertanggungjawaban dengan *shareholdernya* dan kepercayaan publik. KAP yang besar dipersepsikan lebih memiliki reputasi yang baik dalam memelihara tingkat independensinya dibandingkan dengan KAP kecil karena

KAP besar tersebut memberikan jasa pada banyak klien, dan hal ini yang mengurangi ketergantungan KAP besar tersebut pada klien tertentu (Wilson dan Grimlund, 1990).

### **Pertumbuhan Perusahaan**

Pertumbuhan perusahaan merupakan hal yang penting bagi perusahaan. Tingkat pertumbuhan perusahaan menjadi salah satu hal yang perlu dipertimbangan bagi investor untuk membuat keputusan terhadap investasinya. Pertumbuhan ini menunjukkan bahwa bisnis yang dijalankan oleh perusahaan tidak mengalami *stagnancy*. Pada beberapa penelitian (Francis dan Wilson, 1988; DeFond, 1992; Woo dan Koh, 2001; Nasser *et al.*, 2006) pertumbuhan perusahaan ini seringkali diukur dengan presentase kenaikan *sales* atau presentase kenaikan *asset*.

### **Peluang untuk memanipulasi *Income***

Rencana kompensasi yang diberikan untuk manajemen seringkali diberikan berdasarkan pada *accounting income* perusahaan (DeFond, 1992). Hal ini menyebabkan pengawasan terhadap *income* ini perlu dilakukan dengan baik karena mudah dimanipulasi oleh manajemen untuk memperoleh kompensasi. DeFond (1992) menyatakan bahwa keputusan terkait dengan *income* melibatkan penuh pertimbangan dan kebijakan, di mana hal ini memberi kesempatan bagi manajemen untuk memanipulasi *income*. Healy (1985) mengemukakan bahwa *short term accruals* (*accounts receivable*, *accounts payable*, dan *inventory*) merupakan penentu *income* perusahaan yang mudah untuk dimanipulasi manajemen. Semakin besar kesempatan manajemen untuk memanipulasi *income* maka semakin diperlukan pengawasan yang ketat untuk menghindari hal tersebut terjadi. Peluang untuk memanipulasi *income* ini menjadi salah satu faktor yang mendorong terjadinya pergantian auditor, di mana peluang ini dihitung berdasarkan ukuran relatif dari *short term accruals* (DeFond, 1992; Woo dan Koh, 2001).

#### 1.4 Penelitian Terdahulu

Faktor-faktor yang mendorong terjadinya pergantian auditor telah beberapa kali diteliti. Burton dan Roberts (1967) melakukan penelitian terhadap 620 perusahaan besar di Amerika Serikat untuk periode tahun 1952-1965. Dari penelitian tersebut, terdapat 2 (dua) faktor yang mendorong terjadinya pergantian auditor yaitu perubahan manajemen (*management change*) dan kebutuhan untuk jasa tambahan (*need for additional service*). Perubahan manajemen sebagai salah satu faktor yang mendorong terjadinya pergantian auditor juga didukung oleh penelitian Beattie dan Fearnley (1995) yang dilakukan pada perusahaan domestik di Inggris dan Irlandia.

Penelitian Chow dan Rice (1982) yang dilakukan terhadap seluruh perusahaan publik di Amerika Serikat yang menerima *qualified opinion* pada tahun 1973, dan seluruh perusahaan publik yang melakukan pergantian auditor antara tahun 1973 dan 1974, menunjukkan bahwa perusahaan melakukan pergantian auditor setelah menerima *qualified opinion*. Hal ini juga didukung oleh penelitian Hudaib dan Cooke (2005) pada perusahaan-perusahaan yang terdaftar di London Stock Exchange selama periode 1987-2001, yang menyatakan bahwa perusahaan yang mengalami *financial distress* cenderung menerima *qualified opinion*, sehingga mendorong perusahaan untuk melakukan pergantian auditor.

Faktor lain yang juga mendorong terjadinya pergantian auditor adalah kebangkrutan perusahaan atau yang disebut *failing firms* dalam penelitian Schwartz dan Menon (1985) yang dilakukan pada perusahaan yang terdaftar di New York Stock Exchange atau di The American Stock Exchange dalam periode tahun 1974-1982. Faktor ini juga didukung oleh penelitian Ismail *et al.* (2008) yang dilakukan pada perusahaan publik di Malaysia yang menemukan bahwa faktor potensi kebangkrutan dilihat dari ukuran beberapa rasio finansial menjadi faktor pendorong terjadinya pergantian auditor. Hasil tersebut tidak didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh

Setyorini dan Ardiati (2006) pada perusahaan *food and beverage*, dan perusahaan *pharmaceuticals* yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta pada periode tahun 1998-2001 dengan total sampel 21 (dua puluh satu) perusahaan. Jumlah sampel yang kecil menjadi keterbatasan dari penelitian ini (Setyorini dan Ardiati, 2006). Penelitian ini ingin meneliti pengaruh potensi kebangkrutan perusahaan terhadap pergantian auditor. Potensi kebangkrutan diidentifikasi dengan Altman *Z-Score*. Hasil dari penelitian ini adalah bahwa potensi kebangkrutan tidak mempengaruhi pergantian auditor.

Penelitian yang dilakukan oleh Kawijaya dan Juniarti (2002) terhadap perusahaan-perusahaan yang ada di kota Surabaya dan Sidoarjo (yang *go public* maupun tidak) dengan menggunakan kuesioner menemukan hasil yang berbeda dengan beberapa penelitian di atas. Penelitian ini tidak berhasil membuktikan bahwa *qualified opinion*, merger, perubahan manajemen, dan ekspansi perusahaan tidak berpengaruh terhadap pergantian auditor, karena dari penelitian yang dilakukan oleh Kawijaya dan Juniarti (2002) mempunyai keterbatasan dalam memperoleh perusahaan untuk menjadi responden penelitian serta tidak membedakan jenis usaha, skala, dan status perusahaan ataupun frekuensi pergantian auditor yang pernah dilakukan oleh perusahaan.

Penelitian Carpenter dan Strawser (1971) yang dilakukan pada perusahaan yang terdaftar di *Securities and Exchange Commission* (SEC) untuk periode tahun 1969-1970 memberikan bukti bahwa perusahaan yang baru saja *go public* cenderung mengganti auditornya, dari auditor lokal ke auditor nasional. Hal ini didukung pula dalam penelitian Damayanti (2007) yang dilakukan pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode tahun 2002-2004, memberikan bukti bahwa ukuran KAP menjadi salah satu faktor yang mendorong terjadinya pergantian auditor.

Penelitian Danos dan Eichenseher (1986) yang dilakukan pada perusahaan-perusahaan publik di Amerika Serikat mengemukakan bahwa pertumbuhan perusahaan merupakan salah satu faktor yang mendorong dilakukannya pergantian auditor. Hal serupa dikemukakan oleh Haskins dan Williams (1990) sebagai hasil dari penelitiannya yang dilakukan pada perusahaan public yang terdaftar di *Securities and Exchange Commission* (SEC) dalam periode tahun 1965-1986. Menurut penelitian Woo dan Koh (2001) yang dilakukan pada perusahaan yang terdaftar di *Stock Exchange of Singapore* (SES) pada periode tahun 1986-1995 juga menunjukkan hasil yang sama, di mana penelitian tersebut memberikan bukti bahwa pertumbuhan perusahaan mempengaruhi keputusan perusahaan untuk melakukan pergantian auditor. Perusahaan yang sedang bertumbuh cenderung untuk melakukan pergantian auditor.

Penelitian DeFond (1992) serta Woo dan Koh (2001) memberikan bukti bahwa peluang yang tinggi dalam melakukan manipulasi *income* akan mendorong terjadinya pergantian auditor. Semakin besar kesempatan untuk melakukan manipulasi *income* tersebut maka perusahaan menginginkan pengawasan yang lebih tinggi, oleh karena itu perusahaan melakukan pergantian auditor yang lebih dapat mendukung fungsi pengawasan tersebut.

### 1.5 Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan kajian teoritis dan hasil-hasil penelitian terdahulu, maka peneliti mengajukan hipotesis penelitian sebagai berikut :

- H<sub>1</sub> : *Financial distress* berpengaruh terhadap pergantian auditor oleh klien.
- H<sub>2</sub> : Opini Audit berpengaruh terhadap pergantian auditor oleh klien.
- H<sub>3</sub> : Perubahan manajemen berpengaruh terhadap pergantian auditor oleh klien.
- H<sub>4</sub> : Ukuran KAP berpengaruh terhadap pergantian auditor oleh klien.

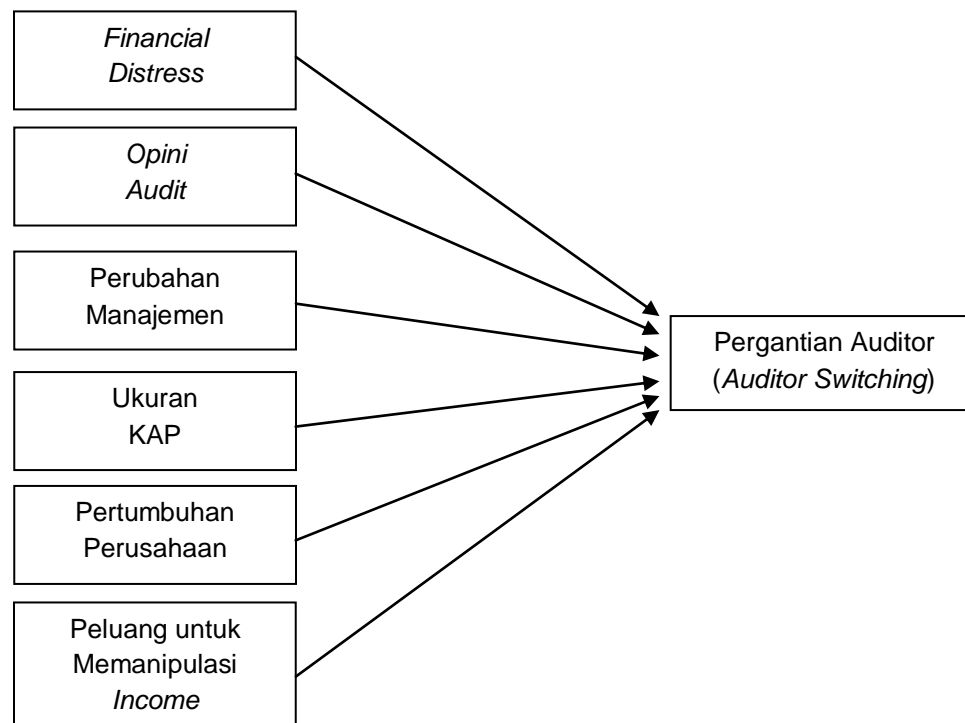
H<sub>5</sub> : Pertumbuhan perusahaan berpengaruh terhadap pergantian auditor oleh klien.

H<sub>6</sub> : Peluang untuk memanipulasi *income* berpengaruh terhadap pergantian auditor oleh klien.

## 2. Metode Penelitian

### 2.1 Model Analisis

Variabel-variabel yang akan diuji dalam penelitian ini dikembangkan dalam sebuah model analisis sebagai berikut :



### 2.2 Definisi Operasional Variabel

Variabel	Definisi
Pergantian Auditor ( <i>Auditor Switch</i> )	Berganti Auditor (1) Tidak berganti auditor (0)
<i>Financial Distress</i>	$DEBT = \frac{\sum \text{Kewajiban}}{\sum \text{Modal}} \times 100\%$
Opini Audit	Opini wajar tanpa pengecualian (1) Selain opini wajar tanpa pengecualian (0)
Perubahan Manajemen	Berganti manajemen (1) Tidak Berganti manajemen (0)

Ukuran KAP	Selain KAP “The Big Four” (1) KAP “The Big Four” (0)
Pertumbuhan Perusahaan	$\text{ROA} = \frac{\text{Earning Before Interest and Tax}}{\text{Total Asset}} \times 100\%$
Peluang untuk memanipulasi <i>Income</i>	Mempunyai Kepemilikan saham mayoritas (1) Tidak mempunyai Kepemilikan saham mayoritas (0)

### 2.3 Instrumen dan Metode pengumpulan data

Penelitian ini menggunakan data dokumenter, yakni data dalam bentuk laporan (laporan keuangan perusahaan). Sedangkan sumber data yang digunakan pada penelitian ini adalah sumber data sekunder, yakni data yang mengacu pada informasi yang dikumpulkan oleh seseorang dan bukan peneliti yang melakukan studi mutakhir (Sekaran, 2006). Data tersebut bisa berupa internal atau eksternal organisasi dan diakses melalui internet, penelusuran dokumen, dan publikasi informasi. Data sekunder tersebut berupa laporan keuangan auditan perusahaan publik (manufaktur) tahun 2007 sampai 2010 yang diperoleh dari *Indonesian Capital Market Directory* (ICMD) yang tersedia di Pojok BEI Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya Malang, dan dari situs resmi BEI di [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)

### 2.4 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan publik di Indonesia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Sampel adalah sebagian atau wakil dari populasi yang diteliti. Periode pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah tahun 2007 sampai 2010. Metode pengambilan sampel yang digunakan pada penelitian ini adalah metode *purposive sampling*. Kriteria *purposive sampling* dalam penelitian ini yaitu perusahaan publik yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dalam kategori industri manufaktur. Alasan memilih kategori industri manufaktur sebagai sampel adalah karena perusahaan manufaktur merupakan jumlah perusahaan terbanyak, sehingga hal ini dapat mewakili kondisi perusahaan publik di Indonesia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

## 2.5 Teknik analisis data

Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi logistik (*logistic regression*). Alasan penggunaan alat analisis regresi logistik (*logistic regression*) adalah karena variabel dependen bersifat dikotomi (melakukan pergantian auditor dan tidak melakukan pergantian auditor). Asumsi *normal distribution* tidak dapat dipenuhi karena variabel bebas merupakan campuran antara variabel kontinyu (metrik) dan kategorial (non-metrik). Kondisi seperti ini dapat dianalisis dengan regresi logistik (*logistic regression*) karena regresi ini tidak memerlukan dipenuhinya asumsi normalitas data pada variabel bebasnya (Ghozali, 2009).

### 3. Hasil Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

#### 3.1 Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian dilakukan dengan menggunakan regresi logistik (*logistic regression*). Alasan penggunaan alat analisis regresi logistik (*logistic regression*) karena variabel dependen bersifat dikotomi (melakukan pergantian auditor dan tidak melakukan pergantian auditor). Analisis ini digunakan untuk menjawab hipotesis ke-1 hingga hipotesis ke-6. Pengujian hipotesis ini terdiri dari: Menilai keseluruhan model (*overall model fit*), Menguji kelayakan model regresi, Koefisien Determinasi ( $R^2$ ), Uji Multikolinieritas, Matrik Klasifikasi, dan Model Regresi Logistik Yang Terbentuk

##### 3.1.1 Menilai keseluruhan model (*overall model fit*).

###### Perbandingan Nilai -2LL Awal Dengan Nilai -2LL Akhir

-2LL	Nilai
1. Awal (blok 0)	355,397
2. Akhir (blok 1)	329,586



Dari tabel 4.7 tersebut, nilai -2LL awal adalah sebesar 355,397. Setelah dimasukkan keenam variabel independen maka nilai -2LL akhir mengalami penurunan menjadi sebesar 329,586. Penurunan *likelihood* (-2LL) ini menunjukkan model regresi yang lebih baik atau dengan kata lain model yang dihipotesiskan fit dengan data.

### 3.1.2 Menguji kelayakan model regresi.

#### *Hosmer and Lemeshow Test*

Chi-square hitung	df	Sig.	Chi-square tabel	keterangan
4,469	8	0,813	15,5073	Model sesuai

Hasil pengujian *Hosmer and Lemeshow Test* pada tabel 4.9 menunjukkan nilai *Chi-square* sebesar 4,469 dengan signifikansi (p) sebesar 0,813. Berdasarkan hasil tersebut, karena nilai *Chi-square* hitung kurang dari *Chi-square* table dan nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 maka model dapat disimpulkan mampu memprediksi nilai observasinya.

### 3.1.3 Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

#### *Nagelkerke R Square*

Blok	Nagelkerke R Square
1	0.123

Berdasarkan tabel 4.8 tersebut, nilai *Nagelkerke R Square* adalah sebesar 0,123 yang berarti variabilitas variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen adalah sebesar 12,3%.

### 3.1.4 Uji Multikolinieritas

### Matrik Korelasi Antar Variabel Bebas

	KAP	Opini	CEO	Debt	ROA	MYRTS
KAP	1.000	-0.061	0.007	-0.024	-0.063	0.042
Opini	-0.061	1.000	0.038	-0.130	-0.017	-0.045
CEO	0.007	0.038	1.000	-0.057	0.060	-0.089
Debt	-0.024	-0.130	-0.057	1.000	-0.211	0.050
ROA	-0.063	-0.017	0.060	-0.211	1.000	0.015
MYRTS	0.042	-0.045	-0.089	0.050	0.015	1.000

Berdasarkan tabel 4.10 tersebut, matrik korelasi menunjukkan tidak adanya gejala multikolinearitas yang serius antar variabel bebas, sebagaimana terlihat dari nilai korelasi antar variabel bebas di bawah 0,8.

#### 3.1.5 Matrik Klasifikasi.

Matrik klasifikasi menunjukkan kekuatan prediksi dari model regresi untuk memprediksi kemungkinan perpindahan KAP yang dilakukan oleh perusahaan. Hasil perhitungan matrik klasifikasi ditunjukkan pada tabel di belakang :

### Matrik Klasifikasi

Hasil Observasi	Hasil Prediksi		
	Pergantian Auditor		Persentase (%)
	Tidak berganti auditor	Berganti auditor	
Tidak Berganti auditor	419	27	93.9
Berganti auditor	190	44	18.9
Persentase keseluruhan			68.1

Pada tabel 4.11 menjelaskan hasil prediksi untuk perusahaan yang tidak melakukan pergantian auditor sebanyak 446 perusahaan, sedangkan hasil observasi perusahaan yang tidak melakukan pergantian auditor sebanyak 419 perusahaan, sehingga menghasilkan ketepatan klasifikasi sebesar 93,9%. Dan hasil prediksi untuk perusahaan yang melakukan pergantian auditor sebanyak 234 perusahaan, sedangkan hasil observasi perusahaan yang melakukan pergantian auditor sebanyak 44 perusahaan dengan ketepatan klasifikasi sebesar 18,9%. Dapat disimpulkan bahwa kekuatan prediksi dari model regresi sebesar 68,1%.

#### 3.1.6 Model Regresi Logistik Yang Terbentuk

Model regresi logistik yang terbentuk disajikan pada tabel berikut ini.

#### Hasil Uji Koefisien Regresi Logistik

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Keterangan
Debt	-0.067	0.119	0.323	1	0.570	Tidak signifikan

Opini	-1.304	0.493	18.379	1	0.038	Signifikan
CEO	0.131	0.469	0.078	1	0.780	Tidak signifikan
KAP	1.371	0.295	21.576	1	0.000	Signifikan
ROA	1.894	0.549	11.918	1	0.001	Signifikan
MYRTS	0.420	0.518	0.657	1	0.417	Tidak signifikan
Constant	-1.926	0.548	12.342	1	0.000	-

Berdasarkan tabel 4.11 tersebut, hasil pengujian terhadap koefisien regresi menghasilkan model sebagai berikut:

$$\text{Auditor changes} = -1,926 - 0,067\text{DEBT} - 1,304\text{OPINI} + 0,131\text{CEO} + 1,371\text{KAP} + 1,894\text{ROA} + 0,420\text{MYRTS}$$

### 3.2 Analisis dan Interpretasi Hasil

Berdasarkan hasil pengujian terhadap hipotesis 1, penelitian ini tidak berhasil membuktikan bahwa kesulitan keuangan berpengaruh terhadap pergantian auditor. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian Setyorini dan Ardiati (2006) yang juga tidak mampu menunjukkan bahwa kesulitan keuangan adalah salah satu faktor yang signifikan mempengaruhi keputusan klien melakukan pergantian KAP.

Hasil pengujian terhadap hipotesis 2 (H<sub>2</sub>) dalam penelitian ini berhasil membuktikan bahwa pendapat auditor berpengaruh terhadap pergantian auditor. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Chow dan Rice (1982) yakni adanya hubungan positif antara kecenderungan perusahaan untuk mengganti auditor dengan opini yang diberikan

auditor. Penelitian ini telah membuktikan bahwa opini audit berpengaruh terhadap pergantian auditor, sehingga implikasi hasil penelitian ini sangat kuat mendukung teori yang menyatakan opini auditor berpengaruh dengan pergantian auditor

Pengujian terhadap hipotesis 3 ( $H_3$ ) dalam penelitian ini gagal membuktikan adanya pengaruh pergantian manajemen terhadap pergantian auditor. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Burton dan Roberts (1967) yang menemukan bahwa variabel pergantian manajemen signifikan mempengaruhi pergantian auditor adalah pergantian manajemen.

Hasil pengujian terhadap hipotesis 4 ( $H_4$ ), penelitian ini berhasil membuktikan adanya pengaruh ukuran KAP terhadap pergantian auditor. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Bedingfield dan Loeb (1974) dan juga mendukung hasil penelitian Damayanti (2007).

Hasil pengujian terhadap hipotesis 5 ( $H_5$ ) dalam penelitian ini berhasil membuktikan adanya pengaruh perubahan *return on total assets* (ROA), sebagai proksi terhadap potensi pertumbuhan perusahaan berpengaruh terhadap pergantian auditor. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian Woo dan Koh (2001).

Pengujian terhadap hipotesis 6 ( $H_6$ ) dalam penelitian ini gagal membuktikan adanya pengaruh kepemilikan mayoritas, sebagai proksi dari peluang untuk memanipulasi *income* berpengaruh terhadap pergantian auditor. Hasil penelitian tidak sesuai dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh DeFond (1992) yang menyatakan bahwa peluang yang tinggi untuk melakukan manipulasi *income* akan mendorong terjadinya pergantian auditor. Hasil

penelitian ini mendukung penelitian Williams (1988) yang juga gagal membuktikan adanya perubahan kepemilikan saham merupakan penyebab utama adanya *auditor changes*.

## **4. Kesimpulan dan Saran**

### **4.1 Kesimpulan**

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan, sehingga kesimpulan dari hasil penelitian ini bahwa kesulitan keuangan (*financial distress*), pergantian manajemen, peluang untuk memanipulasi *income* tidak berpengaruh terhadap pergantian auditor oleh klien. Sedangkan Opini Auditor, ukuran KAP, dan pertumbuhan perusahaan berpengaruh terhadap pergantian auditor.

### **4.2 Saran**

Apabila dimungkinkan penelitian selanjutnya bisa dikembangkan dengan memperpanjang periode penelitian. Dengan penggunaan periode yang lebih panjang diharapkan hasil penelitian selanjutnya akan lebih bagus dalam menjelaskan faktor yang berpengaruh terhadap pergantian auditor.

Penelitian selanjutnya bisa dikembangkan dengan melakukan penambahan terhadap variabel independen yang diduga juga berpengaruh terhadap perpindahan KAP perusahaan, seperti besarnya *audit fee*.

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Altman, Edward I. 1968. Financial Ratios, Discriminant Analysis and The Prediction of Corporate Bankruptcy. *The Journal of Finance*. Volume XXIII (4); 589-609.
- Arens, Alvin A.; Elder, Randal J.; dan Beasley, Mar L S. 2003. *Auditing and Assurance Services*. 9th edition. New Jersey, Prentice-Hall.

- Beattie, Vivien. dan Fearnley, Stella. 1995. The Importance of Audit Firm Characteristics and The Drivers of Auditor Change in UK Listed Companies. *Accounting and Business Research*. Volume XXV (100): 227-239.
- Beattie, Vivien. dan Fearnley, Stella. 1998. Audit Market Competition: Auditor Changes and The Impact of Tendering. *British Accounting Review*. Volume XXX: 261-289.
- Bedingfield, James P. Dan Loeb, Stephen E. 1974. Auditor Changes-An Examination. *Journal of Accountancy*, Maret: 66-69.
- Burton, John C. dan Roberts, William. 1967. A Study of Auditor Changes. *Journal of Accountancy*, April: 31-35.
- Bursa Efek Indonesia. n.d. *Indonesian Capital Market Directory 2010*. Jakarta: Bursa Efek Indonesia.
- Carpenter, Charles G. dan Strawser, Robert H. 1971. Displacement of Auditors When Clients Go Public. *Journal of Accountancy*, Juni: 55-58.
- Chow, Chee W. dan Rice, Steven. 1982. Qualified Audit Opinion and Auditor Changes. *The Accounting Review* . Volume II (April): 326-335.
- Craswell, Allen T. 1988. The Association Between Qualified Opinions and Auditor Switches. *Accounting and Business Research* Volume XIX (73): 23-31.
- Danos, Paul. dan Eichenseher, John W. 1986. Long Term Trends Toward Seller Concentration in The US Audit Market. *The Accounting Review*, Oktober, Volume XLI (4): 633-650.
- Damayanti, Shulamite dan Sudarma, Made. 2007. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Perusahaan Berpindah Kantor Akuntan Publik. *Simposium Nasional Akuntansi XI*, Pontianak.
- DeFond, Mark L. 1992. The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching. *A Journal of Practice and Theory*, Spring, Volume XI (1): 16-31.
- Francis, Jere R. dan Wilson, Earl R.. 1988. Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation. *The Accounting Review*, Volume XLIII (4): 663-682.
- Ghozali, Imam. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hanafi, Mamduh M. dan Halim, Abdul. 1996. *Analisis Laporan Keuangan*. Edisi Pertama, cetakan keempat. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Haskins, Mark E. dan Williams, David D. 1990. A Contingent Model of Intra-Big Eight Auditor Changes. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* Volume IX (3): 55-72.

- Healy, Paul M. 1985. The Impact of Bonus Schemes on The Selection of Accounting Principles. *Journal of Accounting and Economics*, April, 7: 85-107.
- Hudaib, Mohammad. dan Cooke, T. E.. 2005. The Impact of Managing Director Changes and Financial Distress on Audit Qualification and Auditor Switching. *Journal of Business Finance and Accounting*, November/Desember, Volume XXXII (9&10):1703-1739.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik*. Ikatan Akuntan Indonesia.
- Indriantoro, Nur dan Supomo, Bambang. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi Pertama. Yogyakarta: BPFE Universitas Gajah Mada.
- Ismail, Shahnaz.; Aliahmed, Huson Joher.; Nassir, Annuar Md. dan Hamid, Mohamad Ali Abdul. 2008. Why Malaysian Second Board Companies Switch Auditors: Evidence of Bursa Malaysia. *International Research Journal of Finance and Economics*. Volume XIII: 123-130.
- Jensen, Michael C, dan Meckling, William H. 1976. Theory of The Firm; Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Oktober: 305-360.
- Kawijaya, Nelly. dan Juniarti. 2002. Faktor-faktor yang Mendorong Perpindahan Auditor (Auditor Switch) pada Perusahaan-perusahaan di Surabaya dan Sidoarjo. *Jurnal Akuntansi & Keuangan*. Volume IV (2): 93-105.
- Krishnan, Jagan. 1994. Auditor Switching and Conservatism. *The Accounting Review*. Januari. Volume LXIX (1): 200-215.
- Krishnan, Jagan. dan Stephens, Ray G. 1996. The Simultaneous Relation Between Auditor Switching and Audit Opinion: An Empirical Analysis. *Accounting and Business Research*. Volume XXVI (3): 224-236.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Edisi 6. Jakarta: Salemba Empat.
- Menon, Krishnagopal. dan Williams, David D. 1991. Auditor Credibility and Initial Public Offerings. *The Accounting Review*. April. Volume LXVI (2): 313-332.
- Nasser, Abu T.; Wahid, Emelin A.; Nazri, Sharifah N. F. S. M. dan Hudaib, Mohammad. 2006. Auditor-Client Relationship: The Case of Audit Tenure and Auditor Switching in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*. Volume XXI (7): 724-737.
- Prihadi, Toto. 2008. *Deteksi Cepat Kondisi Keuangan: 7 Analisis Rasio Keuangan, Studi Kasus Perusahaan Indonesia*. Jakarta: PPM.
- Richardson, Alan J. 2006. Auditor Switching and The Great Depression. *Accounting Historians Journal*. Desember. Volume XXXIII (2): 39-62.



- Rodliyah, Siti. 2008. Penerapan Analisis Diskriminan Altman Untuk Memprediksi Tingkat Kebangkrutan (Studi Kasus pada Perusahaan Tekstil dan Produk Tekstil yang Tercatat di BEJ). *Skripsi*. Malang; Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah.
- Schwartz, Kenneth B. dan Menon, Krishnagopal. 1985. Auditor Switches by Failing Firms. *The Accounting Review*. April. Volume XL (2): 248-261.
- Sekaran, Uma. *Research Method For Business*. Terjemahan Yon, Kwan Men. 2006. Edisi 4. Jakarta: Salemba Empat
- Setyorini, Theresia N. dan Ardiati, Aloysia Y. 2006. Pengaruh Potensi Kebangkrutan Perusahaan Publik Terhadap Pergantian Auditor. *Kinerja*, Volume 10, No.1, hal: 76-86
- Sinarwati, Ni Kadek. 2010. Mengapa Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI Melakukan Pergantian KAP?. *Simposium Nasional Akuntansi 13. Purwokerto*.
- Tate, Stefanie L. 2007. Auditor Change and Auditor Choice in Nonprofit Organizations. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Mei. Volume XXVI (1): 47-70.
- Williams, David D. 1988. The Potential Determinants of Auditor Change. *Journal of Business Finance and Accounting*. Volume XV: 243-261.
- Willingham, John J. dan Carmichael. 1997. *Perspectives in Auditing*. New York: McGraw-Hill.
- Wilson, Thomas. dan Grimlund, Richard A. 1990. An Examination of The Importance of An Auditor's Reputation. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Spring. Volume IX(2): 43-59.
- Woo, E-Sah dan Koh, Hian Chye. 2001. Factors Associated With Auditor Changes: A Singapore Study. *Accounting and Business Research*. Volume XXXI (2): 133-134.
- 
- \_\_\_\_\_ *Keputusan Menteri Keuangan Nomor 43/KMK.017/1997 tentang Jasa Akuntan Publik*. ([www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id), diakses 30 juni 2011)
- 
- \_\_\_\_\_ *Keputusan Menteri Keuangan Nomor 470/KMK.017/1999 tentang Jasa Akuntan Publik*. ([www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id), diakses 30 juni 2011)
- 
- \_\_\_\_\_ *Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik*. ([www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id), diakses 30 juni 2011)
- 
- \_\_\_\_\_ *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik*. ([www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id), diakses 30 juni 2011)