

## **FEE AUDIT SEBAGAI PEMODERASI PEGARUH AUDITOR SWITCHING PADA KUALITAS AUDIT**

**Kadek Dwiyani Ciptana Putri<sup>1</sup>  
Ni Ketut Rasmini<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
e-mail: uticiptana@yahoo.com / telp: +62 82 237 598 499

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

### **ABSTRAK**

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit dengan *fee audit* sebagai moderasi. Data yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh dari BEI yaitu perusahaan manufaktur yang mempublikasikan laporan keuangan auditan lengkap (dalam rupiah) yang terdaftar di BEI dari tahun 2009-2014. Jumlah sampel yang digunakan sebanyak 168 amatan yang ditentukan berdasarkan teknik *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan adalah regresi logistik dan uji interaksi. Hasil analisis menunjukkan bahwa *auditor switching* berpengaruh positif pada kualitas audit. *Fee audit* memoderasi pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit.

**Kata Kunci:** *Auditor switching*, kualitas audit, *fee audit*

### **ABSTRACT**

*The purpose of this study was to determine the effect of auditor switching on the quality of the audit with the audit fee as moderation. The data used in this study was obtained from BEI is a manufacturing company that publishes the complete audited financial statements ( in rupiah ) listed on the Stock Exchange from 2009-2014. The samples used 168 observations determined by purposive sampling technique. The data analysis technique used is logistic regression and interaction test . The analysis showed that the auditor switching positive effect on audit quality audit. Fee moderate the effect of auditor switching on audit quality.*

**Keywords:** *Auditor switching*, audit quality, *fee audit*

### **PENDAHULUAN**

Persaingan dalam bisnis pelayanan jasa akuntan publik dewasa ini semakin ketat.

Untuk dapat bertahan ditengah persaingan yang ketat, khususnya dibidang bisnis pelayanan jasa akuntan publik maka harus dapat menghimpun klien sebanyak mungkin dan mendapatkan kepercayaan dari masyarakat luas. Perusahaan *going public* wajib melakukan audit atas laporan keuangannya agar informasi yang tersaji

dalam laporan keuangan dapat menjadi dasar pengambilan keputusan bisnis yang tepat bagi para pemangku kepentingan. Maharani dan Purnomosidhi (2012) mengungkapkan bahwa laporan keuangan merupakan satu-satunya sumber informasi bagi pemegang saham, sehingga dengan dilakukannya audit, informasi yang tersedia dalam laporan keuangan menjadi relevan dan reliable bagi pemegang saham dan pihak-pihak berkepentingan lainnya.

Banyak perusahaan yang sudah *go public* terdorong untuk memakai jasa pelayanan publik yang memiliki hasil audit yang berkualitas, dimana semakin sering kantor pelayanan jasa akuntan publik di percaya untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan maka semakin tinggi reputasi kantor akuntan publik yang beredar di masyarakat umum (Putra, 2013). Laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik kewajarannya lebih dapat dipercaya dibandingkan laporan keuangan yang tidak atau belum diaudit. Laporan merupakan hal yang sangat penting dalam penugasan audit karena mengkomunikasikan temuan-temuan auditor. Laporan ini menjadi sangat penting karena laporan tersebut dapat menginformasikan tentang apa yang dilakukan auditor dan kesimpulan yang diperolehnya.

Pihak manajemen suatu perusahaan berkepentingan untuk menyajikan laporan keuangan sebagai suatu gambaran prestasi kerja mereka. Laporan ini berpotensi dipengaruhi kepentingan pribadi, sementara pihak ketiga, yaitu pihak eksternal selaku pemakai laporan keuangan sangat berkepentingan untuk mendapatkan laporan keuangan yang dapat dipercaya. Di sinilah peran akuntan publik sebagai pihak yang

independen untuk menengahi kedua pihak (agen dan prinsipal) dengan kepentingan berbeda tersebut, yaitu untuk memberi penilaian dan pernyataan pendapat (opini) terhadap kewajaran laporan keuangan yang disajikan (Damayanti, 2007).

Tujuan menyeluruh dari audit laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat apakah keuangan klien menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai prinsip-prinsip yang berlaku wajar sesuai prinsip akuntansi. Seorang auditor dalam melaksanakan audit harus memperhatikan dalam hal (1) merencanakan dan merancang pendekatan audit; (2) memperoleh bukti untuk mendukung pengendalian khusus; (3) memperoleh bukti melalui prosedur audit; (4) melaksanakan prosedur analitis substantif; (5) melakukan pengujian rincian saldo; (6) melaksanakan pengujian tambahan untuk penyajian dan pengungkapan; (7) mengumpulkan bukti akhir; (8) mengeluarkan laporan audit (Indarto, 2011). Dari sudut pandang auditor, audit dianggap berkualitas apabila auditor memperhatikan standar umum audit yang tercantum dalam Pernyataan Standar Auditing meliputi mutu profesional (*professional qualities*) auditor independen, pertimbangan (*judgment*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan auditor.

Independensi auditor adalah kunci utama dari profesi audit, termasuk untuk menilai kewajaran laporan keuangan. Secara umum, ada dua bentuk independensi auditor: *independence in fact* dan *independence in appearance*. *Independence in fact* menuntut auditor agar membentuk opini dalam laporan audit seolah-olah auditor itu pengamat profesional, tidak berat sebelah. *Independence in appearance* menuntut

auditor untuk menghindari situasi yang dapat membuat orang lain mengira bahwa dia tidak mempertahankan pola pikiran yang adil (Nasser *et al.*, 2006). Auditor harus mempunyai kemampuan teknis dari auditor yang terpresentasi dalam pengalaman maupun profesi dan kualitas auditor dalam menjaga sikap mentalnya (independensi) supaya mampu menciptakan hasil audit yang berkualitas (Hartadi, 2012).

Hasil kualitas audit digunakan untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan pengguna informasi akuntansi sehingga dapat mengurangi risiko informasi yang tidak sesuai dengan informasi dalam laporan keuangan bagi pengguna laporan keuangan khususnya investor. Kualitas audit sangat penting dalam menjaga kepercayaan integritas pelaporan keuangan. Semakin tinggi kualitas yang dihasilkan dan dirasakan, maka semakin kredibel laporan keuangan, sehingga dapat meningkatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan (Mgbame *et al.*, 2012). Laporan keuangan merupakan salah satu alat pertanggungjawaban manajemen kepada *stakeholder*. Setiap perusahaan diwajibkan untuk menyampaikan laporan keuangan baik itu perusahaan *go public* atau tidak. Laporan keuangan adalah suatu laporan yang menggambarkan hasil dari proses akuntansi yang digunakan sebagai alat komunikasi untuk pihak-pihak yang berkepentingan dengan data keuangan atau aktivitas perusahaan (Sundjaja, 2001: 47). Penggunaan jasa auditor dapat memberikan jaminan, bahwa laporan keuangan yang disajikan sudah relevan dan *reliable*, sehingga dapat meningkatkan kepercayaan seluruh pihak yang berkepentingan dengan perusahaan (Singgi dan Bawono, 2010).

Giri (2010) menyatakan bahwa tugas audit yang terlalu lama dilakukan oleh seorang auditor (KAP) akan terikat secara emosional dan menurunkan independensinya serta dapat menciptakan masalah eskalasi komitmen terhadap keputusan yang buruk dari seorang auditor. Pemerintah telah mengatur kewajiban rotasi auditor dengan dikeluarkannya Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 359/KMK.06/2003 pasal 2 tentang “Jasa Akuntan Publik” (perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002). Peraturan tersebut kemudian diperbarui dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang “Jasa Akuntan Publik”. Peraturan mengenai perputaran auditor, maka akan menimbulkan perilaku perusahaan untuk melakukan *auditor switching*.

*Auditor switching* didefinisikan sebagai pergantian Kantor Akuntan Publik (KAP) yang dilakukan oleh perusahaan klien. Deis dan Groux (1992) mengungkapkan bahwa probabilitas dalam menemukan dan melaporkan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan independensi auditor. Salah satu faktor dari luar diri auditor yang dapat mempengaruhi kualitas hasil audit adalah *fee audit*. Dimana ketepatan informasi dari laporan keuangan yang dihasilkan oleh auditor tergantung pada kualitas auditor. Dalam hal ini, diasumsikan bahwa auditor yang berkualitas lebih tinggi akan mengenakan *fee audit* yang lebih tinggi pula, karena auditor yang berkualitas akan mencerminkan informasi privat yang dimiliki oleh pemilik perusahaan, sehingga calon investor akan mendapatkan estimasi yang

lebih tepat tentang aliran kas masa depan dari perusahaan karena pilihan pemilik atas auditor yang dapat memberikan informasi tersebut (Ian, 2013).

*Fee audit* merupakan *fee* yang diterima akuntan publik setelah melaksanakan jasa audit. Besarnya *fee audit* dapat bervariasi tergantung antara lain: risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya. Penelitian-penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang tidak konsisten mengenai pengaruh *auditor switching* terhadap kualitas audit. Hartadi (2009) menemukan bahwa *auditor switching* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Cameran *et al.* (2010) menemukan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan dari kualitas audit setelah dan sebelum *auditor switching* dilakukan. Mgbame *et al.* (2012) mengungkapkan bahwa *audit tenure* berhubungan negatif dengan kualitas audit, *auditor switching* berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah yang telah dinyatakan, maka tujuan penelitian ini adalah: untuk menguji pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit. Untuk menguji pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit dengan *fee audit* sebagai pemoderasi. Kegunaan penelitian ini diharapkan berguna bagi pengembangan teori dan pengetahuan di bidang akuntansi yang berkaitan dengan *auditing*, khususnya dalam bidang peningkatan kualitas audit.

Teori keagenan menjelaskan hubungan antara agen dengan prinsipal. Di dalam perjalanannya, hubungan prinsipal dan agen tidak selamanya berjalan dengan lancar

dan baik-baik saja. Ada kemungkinan agen menyalahgunakan kepercayaan dari pemilik untuk mengambil keuntungan bagi dirinya sendiri. Kondisi inilah yang dikenal sebagai moral *hazard*. Hendriksen (2002:200) memberikan solusi atas terjadinya moral *hazard*, yaitu dengan menugaskan auditor untuk memeriksa apa yang dilakukan manajemen. Benturan kepentingan yang terjadi dapat diselesaikan melalui pihak ketiga yang independen sebagai mediator pemilik dan agen. Pihak ketiga ini berfungsi memonitor perilaku manajer sebagai agen dan memastikan bahwa agen bertindak sesuai kepentingan pemilik (Rossieta dan Wibowo, 2009). Jensen dan Meckling (1976) setuju bahwa untuk mengatasi masalah-masalah antara prinsipal dan agen dibutuhkan pihak ketiga yang independen. Pihak ketiga yang independen yang dimaksud adalah auditor eksternal. Dengan audit oleh auditor eksternal yang independen, agen dapat membuktikan bahwa kepercayaan dari pemilik tidak diselewengkan untuk kepentingan pribadi agen.

Prinsipal juga dapat memiliki keyakinan yang lebih besar kepada agen dan dapat mengetahui sebaik apa kondisi perusahaan di bawah pengambilan keputusan agen. Bertolak dari agen dan prinsipal, auditor dapat dilanda masalah ketika dihadapkan dengan kepentingan-kepentingan dalam hal keagenan auditor. Rossieta dan Wibowo (2009) mengatakan bahwa masalah keagenan auditor bersumber pada mekanisme kelembagaan antara auditor dan manajemen. Manajemen menunjuk auditor untuk melakukan audit bagi kepentingan prinsipal. Di lain sisi, manajemen yang membayar dan menanggung jasa audit. Masalah kelembagaan dapat

menimbulkan ketergantungan auditor pada kliennya. Ketergantungan ini menyebabkan auditor mulai kehilangan independensinya dan berusaha mengakomodasi keinginan-keinginan manajemen dengan harapan perikatannya dengan klien tidak terputus. Menurut (Agoes, 2012:3) *auditing* adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah dilakukan disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Audit harus dilakukan oleh seorang yang kompeten, orang independen, sedangkan definisi audit adalah *review* metodis dan pemeriksaan obyektif *item*, termasuk verifikasi informasi spesifik yang ditentukan oleh auditor atau ditetapkan oleh praktek umum (Halim, 2008:3). Umumnya, tujuan dari audit adalah untuk menyatakan pendapat atas atau mencapai kesimpulan tentang apa yang telah diaudit.

Istilah kualitas audit mempunyai arti yang berbeda-beda bagi setiap orang. Kualitas audit adalah kualitas atau jasa yang diberikan auditor kepada klien. Para pengguna laporan keuangan berpendapat bahwa kualitas audit yang dimaksud terjadi jika auditor dapat memberikan jaminan bahwa tidak ada salah saji yang material (*no material misstatements*) atau kecurangan (*fraud*) dalam laporan keuangan *auditee*. *Auditor switching* merupakan pergantian auditor atau Kantor Akuntan Publik yang dilakukan oleh perusahaan klien. Hal ini dapat disebabkan oleh beberapa faktor yang bisa berasal dari faktor klien maupun faktor auditor. Mardiyah (2002) juga



menyatakan dua faktor yang mempengaruhi perusahaan berganti KAP adalah faktor klien (*Client-related Factors*), yaitu: kesulitan keuangan, manajemen yang gagal, perubahan *ownership*, *Initial Public Offering* (IPO) dan faktor auditor (*Auditor-related Factors*), yaitu: *fee* audit dan kualitas audit. Pada kondisi dimana tidak ada aturan yang mewajibkan pergantian KAP, terdapat dua kemungkinan yang akan terjadi ketika klien mengganti KAP yaitu, auditor dari KAP mengundurkan diri atau KAP diberhentikan oleh klien. Apapun kemungkinan yang akan terjadi, perhatian utama tetap pada alasan apa saja yang mendasari terjadinya peristiwa *auditor switching* tersebut dan ke mana klien tersebut akan berpindah KAP. Alasan pergantian KAP dapat terjadi karena peraturan yang membatasi masa perikatan audit, seperti yang terjadi di Indonesia.

Gammal (2012) menyatakan bahwa *fee* audit dapat didefinisikan sebagai jumlah biaya (upah) yang dibebankan oleh auditor untuk proses audit kepada perusahaan (*auditee*). *Fee* audit biasanya ditentukan sebelum memulai proses audit. Dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik tahun 2013 Seksi 240 disebutkan dalam melakukan negosiasi mengenai jasa profesional yang diberikan, praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa profesional yang dipandang sesuai. Fakta terjadinya jumlah imbalan jasa profesional yang diusulkan oleh praktisi yang satu lebih rendah dari praktisi yang lain bukan merupakan pelanggaran terhadap kode etik.

Berdasarkan Surat Keputusan Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia Nomor: KEP.024/IAPI/VII/2008 tentang kebijakan penentuan *fee* audit yaitu dalam

menetapkan imbal jasa (*fee*) audit, Akuntan Publik harus mempertimbangkan hal-hal berikut: kebutuhan klien; tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*); independensi; tingkat keahlian (*levels of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan; banyak waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh Akuntan Publik dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan. Penelitian-penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang tidak konsisten mengenai pengaruh *auditor switching* terhadap kualitas audit. Deis dan Groux (1992) mengungkapkan bahwa probabilitas dalam menemukan dan melaporkan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan independensi auditor.

Pernyataan ini didukung penelitian Marsellia dkk. (2012) yang menemukan bahwa kompetensi dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hartadi (2009) menemukan bahwa *auditor switching* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Siregar dkk. (2012) menemukan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan dari kualitas audit setelah dan sebelum masa audit yang lama pada auditor *switching* dilakukan. Mgbame *et al.* (2012) mengungkapkan bahwa *audit tenure* berhubungan negatif dengan kualitas audit, *auditor switching* berpengaruh positif pada kualitas audit. Jika perusahaan melakukan *auditor switching* maka independensi dari KAP tetap terjaga sehingga akan menghasilkan kualitas audit yang baik. Dari uraian tersebut dapat dirumuskan hipotesis:

H<sub>1</sub>: *Auditor switching* berpengaruh positif pada kualitas audit

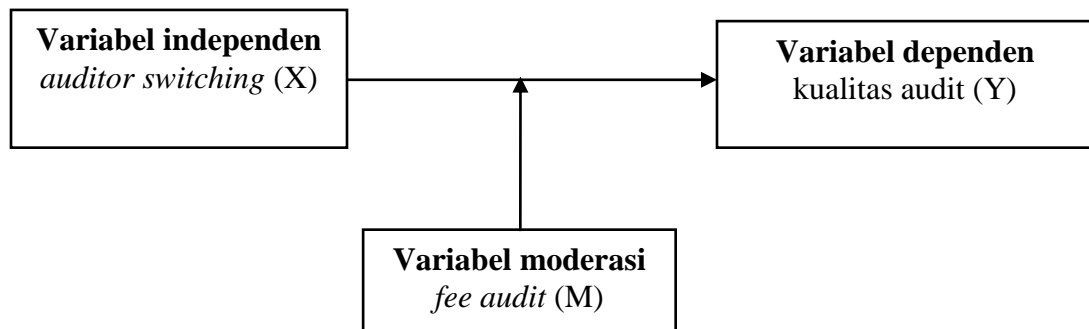
Dalam Yuniarti (2011) membuktikan bahwa biaya audit berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Biaya yang lebih tinggi akan meningkatkan kualitas audit, karena biaya audit yang diperoleh dalam satu tahun dan estimasi biaya operasional yang dibutuhkan untuk melaksanakan proses audit dapat meningkatkan kualitas audit. Penelitian yang dilakukan oleh Nindita dan Siregar (2012) bahwa manajer perusahaan yang rasional tidak akan memilih auditor yang berkualitas tinggi dan membayar *fee* yang tinggi apabila kondisi perusahaan yang tidak baik. Hal ini disebabkan karena ada anggapan bahwa auditor yang berkualitas tinggi akan mampu mendeteksi kondisi perusahaan yang tidak baik dan menyampaikan kepada publik.

Penelitian yang dilakukan oleh Wibowo dan Hilda (2009) juga menyatakan bahwa KAP *Big 4* akan mempunyai kemampuan melakukan penugasan audit yang lebih tinggi dibandingkan KAP kecil atau non *Big 4*, sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih baik. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan Dong Yu (2007) juga menjelaskan bahwa kantor akuntan yang lebih besar dapat menghasilkan audit yang berkualitas lebih baik, namun dapat dikatakan bahwa auditor skala besar memiliki *fee audit* yang lebih tinggi dibanding auditor skala kecil. Perusahaan yang menggunakan KAP dengan membayar *fee audit* yang tinggi, jika perusahaan sedang mengalami kesulitan keuangan dan tidak mampu membayar *fee audit* yang tinggi maka perusahaan cenderung melakukan *auditor switching*, sehingga independensi tetap terjaga maka kualitas audit yang dihasilkan baik.

H<sub>2</sub>: *Fee audit* memoderasi pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan desain penelitian kausalitas. Desain kausal berguna untuk menganalisis hubungan-hubungan antara satu variabel dengan variabel lainnya atau bagaimana suatu variabel mempengaruhi variabel lainnya. Sifat hubungan yang mungkin terjadi diantara variabel ini yaitu simetris, asimetris dan timbal balik (Umar, 2008). Penelitian ini menguji apakah variabel independen yaitu *auditor switching* berpengaruh pada kualitas audit dengan dimoderasi oleh variabel moderasi yaitu *fee audit*, karena adanya ketidak konsistenan pada hasil penelitian sebelumnya mengenai *auditor switching* pada kualitas audit maka digunakan *fee audit* sebagai moderasi. Model penelitian ditampilkan pada Gambar 1.



**Gambar 1. Model Penelitian**

*Sumber:* Data diolah, 2015

Lokasi penelitian yaitu pada Bursa Efek Indonesia yang menyediakan data perusahaan-perusahaan *go public* yang telah diaudit 2009-2014. Objek dalam penelitian ini adalah laporan keuangan perusahaan manufaktur yang sudah diaudit periode 2009-2014 di Bursa Efek Indonesia. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kuantitatif dan kualitatif. Data kuantitatif pada penelitian

ini adalah laporan keuangan perusahaan. Data kualitatif pada penelitian ini adalah laporan auditor independen. Data dalam penelitian ini bersumber dari data sekunder. Data sekunder merupakan data yang tidak langsung diperoleh oleh peneliti, melainkan melalui orang lain ataupun dokumentasi (Sugiyono, 2014:62). Laporan keuangan perusahaan manufaktur yang berasal dari Indonesia *Stock Exchange* (IDX) dan dapat diperoleh dengan cara mendownload melalui internet dari situs resmi dengan alamat [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id) merupakan data sekunder yang digunakan dalam penelitian.

Variabel bebas dalam penelitian ini adalah *auditor switching* (X1). Variabel moderasi penelitian ini adalah *fee audit* (X2), sedangkan variabel terikat dalam penelitian ini adalah kualitas audit (Y). Untuk menguji hipotesis yang telah diajukan maka setiap variabel perlu diberikan ukuran dan definisi dengan jelas terlebih dahulu. Adapun definisi dari variabel yang akan digunakan adalah: 1) *auditor switching* disini menggunakan variabel *dummy*, nilainya hanya 1 atau 0. Nilai 1 disini menunjukkan adanya pergantian KAP yang dilakukan oleh perusahaan klien dan nilai 0 bila tidak ada pergantian KAP yang dilakukan oleh perusahaan klien, 2) *fee audit* dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan proksi logaritma natural pada *professional fees* atau honorarium tenaga ahli yang dibayarkan oleh klien, 3) kualitas audit dalam penelitian ini diproksikan dengan menggunakan skala auditor. Variabel ini diukur dengan menggunakan variabel *dummy*, dimana kategori 1 untuk KAP *Big Four* dan kategori 0 untuk KAP *Non Big Four*.

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan-perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode 2009-2014. Penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu penentuan sampel dari populasi yang ada berdasarkan kriteria. Berdasarkan metode tersebut maka kriteria penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 1) perusahaan manufaktur yang mempublikasikan laporan keuangan auditan lengkap (dalam rupiah) dan mencantumkan akun *professional fees* atau honorarium tenaga ahli periode yang berakhir 31 Desember tahun 2009-2014, 2) perusahaan melakukan pergantian KAP periode 2009-2014.

Pengujian instrumen penelitian menggunakan analisis statistik deskriptif, analisis regresi logistik dan uji interaksi. Analisis statistik deskriptif digunakan untuk memberikan deskripsi suatu data yang dilihat dari rata-rata (*mean*), standar deviasi (*standard deviation*), dan maksimum-minimum. *Mean* digunakan untuk memperkirakan besar rata-rata populasi yang diperkirakan dari sampel. Standar deviasi digunakan untuk menilai dispersi rata-rata dari sampel. Maksimum-minimum digunakan untuk melihat nilai minimum dan maksimum dari populasi.

Analisis regresi logistik adalah suatu bentuk analisis khusus yang dimana variabel terikatnya bersifat kategori dan variabel bebasnya bersifat kategori dan kontinu dari keduanya. Analisis regresi logistik tidak perlu menguji asumsi normalitas data pada variabel bebasnya karena variabel bebas merupakan campuran antara variabel kontinu dan kategori (Ghozali, 2012). Variabel moderasi nantinya

akan membuktikan apakah akan memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel independen dan dependen. Cara pengujian variabel moderasi dalam penelitian ini menggunakan uji interaksi atau biasa disebut dengan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Persamaan regresi yang digunakan dalam pengujian hipotesis adalah sebagai berikut:

$$\text{Ln} \frac{P(\text{Kualitas})}{1-P(\text{Kualitas})} = \alpha + \beta_1 \text{Switch} + \beta_2 \text{LnFee} + \beta_3 \text{Switch} * \text{LnFee} + \varepsilon \dots (1)$$

Keterangan :

P(Kualitas)	= Kualitas Audit
$\alpha$	= Konstanta
$\beta$	= Koefisien regresi
<i>Switch</i>	= Auditor <i>Switching</i>
LnFee	= Logaritma natural dari <i>fee</i> audit
<i>Switch</i> * LnFee	= Interaksi auditor <i>switching</i> dengan <i>fee</i> audit
$\varepsilon$	= <i>Residual error</i>

Tahapan dalam pengujian dengan menggunakan uji regresi logistik adalah (Ghozali, 2012): 1) kelayakan model regresi dinilai dengan menggunakan *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test*. *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test* menguji hipotesis nol bahwa data empiris cocok atau sesuai dengan model (tidak ada perbedaan antara model dengan data sehingga model dapat dikatakan *fit*), 2) menilai keseluruhan model (*overall model fit*) yaitu pengujian dilakukan dengan membandingkan nilai antara *-2 Log Likelihood (-2LL)* pada awal (*Block Number = 0*) dengan nilai *-2 Log Likelihood (-2LL)* pada akhir (*Block Number = 1*). Apabila terdapat penurunan nilai *likelihood*, ini menunjukkan model regresi yang baik atau dengan kata lain model yang dihipotesiskan *fit* dengan data, 3) uji koefisien

determinasi (Uji  $R^2$ ) digunakan untuk presentase sumbangan pengaruh variabel independen secara serentak terhadap variabel dependen (Ghozali, 2012). Dari sini akan diketahui seberapa besar variabel dependen akan mampu dijelaskan oleh variabel independennya, sedangkan sisanya dijelaskan oleh sebab-sebab lain di luar model, 4) matrik klasifikasi menunjukkan prediksi dari model regresi untuk memprediksikan kemungkinan terjadinya variabel terikat. Kekuatan prediksi dari model regresi untuk memprediksi kemungkinan terjadinya variabel terikat dinyatakan dalam persen, 5) model regresi yang terbentuk yaitu estimasi parameter dari model dapat dilihat pada output *Variable in the Equation*. Output *Variable in the Equation* menunjukkan nilai koefisien regresi dan tingkat signifikansinya. Koefisien regresi dari tiap variabel-variabel yang diuji menunjukkan bentuk hubungan antar variabel.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui *fee audit* sebagai pemoderasi pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit. Wilayah penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Data penelitian ini diperoleh dengan mengunduh laporan keuangan auditan perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2009-2014. Penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling*, sehingga sampel yang digunakan pada penelitian ini merupakan representasi dari populasi sampel yang ada serta sesuai dengan tujuan dari penelitian.

Berdasarkan data sekunder yang diperoleh dan diseleksi sesuai dengan kriteria yang sudah ditentukan, jumlah sampel yang diperoleh setelah dilakukannya *purposive*



*sampling* yakni sebanyak 31 perusahaan sebagai sampel penelitian dengan periode lima tahun pengamatan, sehingga total amatan sebanyak 186 amatan dan sebanyak 3 perusahaan dikeluarkan dari sampel yaitu sebanyak 18 amatan karena nilainya terlalu ekstrem, maka dari itu total amatan yaitu sebanyak 168 amatan. Statistik deskriptif dalam penelitian ini disajikan untuk memberikan informasi mengenai karakteristik variabel-variabel penelitian, antara lain minimum, maksimum, *mean* dan standar deviasi. Pengukuran rata-rata (*mean*) merupakan cara yang paling umum digunakan untuk mengukur nilai sentral dari suatu distribusi data. Standar deviasi digunakan untuk mengukur seberapa luas atau seberapa jauh penyimpangan data dari nilai rata-ratanya. Hasil uji statistik deskriptif ditampilkan pada Tabel 1.

**Tabel 1.**  
**Hasil Uji Statistik Deskriptif**

	Descriptive Statistics				
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
KA	168	0	1	0,170	0,379
AS	168	0	1	0,260	0,441
FA	168	17,240	25,040	21,307	1,743
AS_FA	168	0,00	25,040	5,484	9,277
Valid N (listwise)	168				

*Sumber:* Data Diolah, 2015

Variabel *auditor switching* (X) memiliki nilai minimum sebesar 0; nilai maksimum sebesar 1; rata-rata (*mean*) sebesar 0,260 dan standar deviasi sebesar 0,441. Nilai *mean* sebesar 0,260 menunjukkan bahwa terdapat lebih banyak perusahaan yang tidak melakukan *auditor switching* daripada perusahaan yang melakukan *auditor switching*. Variabel *fee audit* (Z) memiliki nilai minimum sebesar

17,240; nilai maksimum sebesar 25,040; rata-rata (*mean*) sebesar 21,307 dan standar deviasi sebesar 1,743. Nilai *mean* sebesar 21,307 menunjukkan bahwa *fee audit* yang dibayarkan oleh perusahaan tinggi. Variabel kualitas audit (Y) memiliki nilai minimum sebesar 0; nilai maksimum sebesar 1; rata-rata sebesar 0,170 dan standar deviasi sebesar 0,379. Nilai *mean* sebesar 0,170 menunjukkan bahwa perusahaan yang menggunakan KAP *Big 4* lebih sedikit dibandingkan dengan perusahaan yang menggunakan KAP *Non Big 4*.

Teknik pengujian hipotesis pada penelitian ini menggunakan regresi logistik (*logistic regression*). Penggunaan alat analisis regresi logistik adalah karena variabel dependen yaitu kualitas audit bersifat dikotomi (menggunakan KAP *Big Four* dan KAP *Non Big Four*). Regresi logistik digunakan untuk menguji apakah probabilitas terjadinya variabel terikat dapat diprediksi dengan variabel bebasnya (Ghozali, 2012). Teknik analisis regresi logistik tidak memerlukan asumsi normalitas data pada variabel bebasnya (Ghozali, 2012) dan mengabaikan heteroskedastisitas (Gujarati, 2003).

Kelayakan model regresi dinilai dengan menggunakan uji *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test*. Jika nilai statistik uji *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit* lebih besar dari 0,05 maka hipotesis nol diterima dan berarti model mampu memprediksi nilai observasinya atau dapat dikatakan model dapat diterima karena cocok dengan data observasinya. Uji *hosmer and lemeshow* ditampilkan pada Tabel 2.

**Tabel 2.****Uji Hosmer and Lemeshow**

Step	Chi-square	Df	Sig.
1	8,466	8	0,389

Sumber: Data Diolah, 2015

Dari Tabel uji *Hosmer and Lemeshow* di atas dapat dilihat bahwa nilai signifikansi uji *Hosmer and Lemeshow* yaitu sebesar 0,389 yang lebih besar dari 0,05 maka dapat dikatakan model dapat diterima karena cocok dengan data observasinya.

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah keseluruhan model sesuai dengan data. Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah keseluruhan model sesuai dengan data. Pengujian dilakukan dengan membandingkan nilai antara *-2 Log Likelihood* (-2LL) pada awal (*Block Number = 0*) dengan nilai *-2 Log Likelihood* (-2LL) pada akhir (*Block Number = 1*). Apabila terdapat penurunan nilai *Likelihood*, ini menunjukkan model regresi yang baik atau dengan kata lain model yang dihipotesiskan *fit* dengan data. Hasil uji menilai keseluruhan model ditampilkan pada Tabel 3.

**Tabel 3.****Hasil Uji Menilai Keseluruhan Model**

-2LL awal (Block Number = 0)	154,565
-2LL akhir (Block Number = 1)	114,691

Sumber: Data Diolah, 2015

Nilai -2LL awal sebesar 154,565 dan nilai -2LL akhir sebesar 114,691. Penurunan nilai -2LL ini menunjukkan bahwa model regresi yang baik atau dengan kata lain model yang dihipotesiskan *fit* dengan data.

Besarnya nilai koefisien determinasi pada model regresi logistik ditunjukkan dengan nilai *Nagelkerke's R Square*. Nilai *Nagelkerke's R Square* adalah variabilitas variabel tetap yang dapat dijelaskan oleh variabel bebas, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar penelitian. *Nagelkerke's R Square* ini digunakan untuk mengukur seberapa besar variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini yaitu *auditor switching* mampu mempengaruhi variabel terikat kualitas audit. Hasil koefisien determinasi ditampilkan pada Tabel 4.

**Tabel 4.**

**Hasil Koefisien Determinasi**

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	114,691 <sup>a</sup>	0,211	0,351

Sumber: Data Diolah, 2015

Berdasarkan Tabel diatas menunjukkan bahwa *Nagelkerke R Square* sebesar 0,351. Hal ini berarti variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini yaitu *auditor switching* mempengaruhi variabel terikat kualitas audit sebesar 35,1% sedangkan 64,9% dipengaruhi oleh variabel lain di luar penelitian ini.

**Tabel 5.**

**Hasil Matrik Klasifikasi**

**Classification Table<sup>a</sup>**

		Predicted			Percentage Correct
		KA			
Step 1	Observed	Non Big Four	Big Four		
		KA			
		Non Big Four	139	0	100,0
		Big Four	29	0	0,0
	Overall Percentage				82,7

Sumber: Data Diolah, 2015

Matriks klasifikasi menunjukkan kekuatan prediksi dari model regresi untuk memprediksi kualitas audit yang dilakukan oleh perusahaan. Hasil matrik klasifikasi ditampilkan pada Tabel 5.

Diprediksi terdapat sebanyak 139 perusahaan menggunakan KAP *Non Big Four* dan 29 perusahaan menggunakan KAP *Big Four*.

**Tabel 6.**  
**Rangkuman Hasil Uji Regresi Logistik**

Variabel	B	Wald	Sig.	Keterangan
AS	21,571	9,698	0,002	Signifikan
FA	0,910	13,120	0,000	Signifikan
AS*FA	-0,870	8,060	0,005	Signifikan
Constant	-22,759			

Sumber: Data diolah 2015

$$\text{Ln} \frac{KA}{1 - KA} = -22,759 + 21,571AS + 0,910FA - 0,870AS*FA + \varepsilon$$

Keterangan:

KA	= Kualitas audit
AS	= <i>Auditor switching</i>
FA	= <i>Fee audit</i>
AS*FA	= Interaksi <i>auditor switching</i> dan <i>fee audit</i>
$\varepsilon$	= <i>Residual error</i>

Berdasarkan model regresi logistik yang terbentuk, dapat diinterpretasikan hasil nilai konstanta sebesar -22,759 yang berarti apabila semua variabel independen bernilai konstan sama dengan nol, maka kecenderungan kualitas audit sebesar -22,759. Koefisien regresi variabel *auditor switching* sebesar 21,571 yang berarti setiap unit peningkatan pergantian auditor, dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan, maka kecenderungan kualitas audit semakin meningkat. Koefisien regresi

variabel *fee audit* sebesar 0,910 yang berarti setiap peningkatan *fee audit*, dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan, maka kecenderungan kualitas audit semakin meningkat. Koefisien regresi variabel interaksi antara variabel *auditor switching* dengan variabel *fee audit* menunjukkan nilai koefisien bernilai negatif sebesar -0,870. Hasil tersebut menunjukkan dengan adanya *fee audit* akan cenderung memperlemah pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit.

Hasil pengujian dengan menggunakan regresi logistik menunjukkan nilai koefisien positif sebesar 21,571 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,002 yang lebih kecil dari  $\alpha = 5\%$  ( $0,002 < 0,05$ ). Hal ini menunjukkan bahwa variabel *auditor switching* berpengaruh positif pada kualitas audit dengan kata lain  $H_1$  diterima. Hal ini menunjukkan bahwa jika perusahaan melakukan *auditor switching* maka independensi dari KAP tetap tinggi sehingga akan meningkatkan hasil kualitas audit. Hasil penelitian ini sesuai hasil penelitian yang dilakukan oleh Salsabila dan Prayudiawan (2011) menyatakan bahwa pengetahuan audit yang dimiliki auditor berpengaruh positif pada kualitas hasil kerja auditor. Menurut Deis dan Groux (1992), probabilitas dalam menemukan dan melaporkan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan independensi auditor. Pernyataan ini didukung penelitian Marsellia dkk. (2012) yang menemukan bahwa kompetensi dan independensi berpengaruh positif pada kualitas audit. *Auditor switching* dilakukan perusahaan karena beberapa faktor. Siegel *et al.* (2008) menyatakan bahwa pemberhentian auditor dapat terjadi karena hubungan yang tidak baik antara auditor

dan klien, perputaran staf audit yang tinggi dan ketidaksepakatan akuntansi. *Auditor switching* terjadi karena adanya ketidakpuasan terhadap KAP lama, ketidaksesuaian biaya, untuk meningkatkan kualitas audit, reputasi auditor dan kesulitan keuangan yang dialami perusahaan (Halim, 2008:95).

Hasil uji regresi logistik menunjukkan nilai koefisien negatif sebesar 0,870 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,005 yang lebih kecil dari  $\alpha = 5\%$  ( $0,005 < 0,05$ ). Berdasarkan hasil pengujian ini menunjukkan bahwa variabel *fee audit* memperlemah pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit. Ketika perusahaan menggunakan KAP *Big Four* maka kualitas audit yang dihasilkan bagus dan baik maka perusahaan membayar *fee audit* yang tinggi dan jika perusahaan tetap mampu membayar *fee audit* yang tinggi, maka *auditor switching* cenderung menurun karena perusahaan ingin tetap mendapatkan hasil kualitas audit yang baik. Menurut SPAP Seksi 240.1 (2011:33) menyatakan bahwa dalam melakukan negosiasi mengenai jasa profesional yang diberikan, praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa profesional yang dipandang sesuai. Fakta terjadinya jumlah imbalan jasa yang diusulkan oleh praktisi yang satu lebih rendah dari praktisi yang lain bukan merupakan pelanggaran terhadap kode etik profesi, namun ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat saja terjadi dari besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan. Anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat berakibat pada kualitas audit yang dihasilkan (Agoes, 2012:46).

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Penelitian ini dimaksudkan untuk menguji secara empiris *fee audit* sebagai pemoderasi pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit. Berdasarkan analisis regresi dan pembahasan hasil penelitian yang telah diuraikan sebelumnya, maka dapat disimpulkan *auditor switching* berpengaruh positif pada kualitas audit, dengan demikian hipotesis pertama ( $H_1$ ) diterima dan *fee audit* memoderasi pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit, dengan demikian hipotesis kedua ( $H_2$ ) diterima.

Saran untuk penelitian selanjutnya dan untuk pihak-pihak yang berkepentingan yaitu penelitian selanjutnya, diharapkan dapat menyempurnakan penelitian ini dengan menambah variabel lain, karena 64,9% dipengaruhi oleh variabel lain di luar penelitian ini yang dilihat dari *Nagelkerke R Square*, seperti *financial distress*, *audit tenure*, komite audit, dll yang dapat mempengaruhi kualitas audit. Peneliti selanjutnya, dapat menambah periode waktu amatan guna memperkuat hasil penelitian sehingga dapat diketahui apakah *auditor switching* terjadi karena regulasi yang berlaku atau di luar regulasi. Peneliti selanjutnya juga dapat menggunakan pengukuran yang berbeda untuk mengukur kualitas audit seperti *earnings surprise benchmark* pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI).

## **REFERENSI**

Agoes, Sukrisno. 2012. *Auditing (Pemeriksaan Akuntansi) oleh Kantor Akuntan Publik*. Edisi Ketiga cetakan Keempat, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta.



- Arens, Alvin & Beasley. 2008. *Auditing and Assurance Service an Integrated Approach*, 13<sup>th</sup>edition. Global Edition, Pearson Education International. New Jersey.
- Cameran, Mara, Annalisa Prencipe and Marco Trombetta. 2010. Does Mandatory Auditor Rotation Really Improve Audit Quality. Università Bocconi, Milan Italy and Instituto de Empresa Business School.
- Chadegani, Arezoo Aghaei, Zakiah Muhammadun Mohamed and Azam Jari. 2011. The Determinant Factors of Auditor Switch Among Companies Listed on Tehran stock Exchange. *International Research Journal of Finance and Economics*.
- Damayanti, S. dan Sudarma, M. 2007. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Perusahaan Berpindah Kantor Akuntan Publik. *Simposium Nasional Akuntansi 11*, Pontianak.
- Estrini, Dwi Hayu. 2013. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Audit Delay (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di BEI Tahun 2009 – 2011). Universitas Diponegoro, Semarang.
- Firth, M, O, M. Rui, dan Xi, Wu. 2010. How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, pp.109-138.
- Gammal, W, E. 2012. Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon. *Journal International Business Research*. Vol.5, No.11, pp.136-143.
- Ghozali, Imam. 2012. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS19*. Semarang: BPFE Universitas Diponegoro
- Halim, Abdul. 2008. *Dasar-dasar Audit Laporan keuangan*, edisi ke 4. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Hartadi, Bambang. 2012. Pengaruh Fee Audit, Rotasi KAP dan Reputasi Auditor terhadap Kualitas Audit di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan Indonesia*, Vol.16, No.1, pp. 84-103.
- Hendriksen, Eldon S. dan Michael F. Van Breda. 2002. *Teori Akuntansi*. Buku 2. Batam: Interaksara.
- Ian. 2013. Penentuan Kualitas Audit Berdasarkan Ukuran KAP dan Biaya Audit.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik. Ikatan Akuntan Indonesia.

- Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 359/KMK.06/2003 Pasal 2 tentang Jasa Akuntan Publik. ([www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id)).
- Marsellia, Carmel Meiden, dan Budi Hermawan. 2012. Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderator (Studi Empiris Pada Auditor di KAP Big-Four Jakarta). Institut Bisnis dan Informatika Indonesia. [eprints.unisbank.ac.id/178/1/artikel-16.pdf](http://eprints.unisbank.ac.id/178/1/artikel-16.pdf).
- Mgbame, C. O. Eragbhe, E dan Osazuwa, N. 2012. Audit Partner Tenure and Audit Quality: An Empirical Analysis. *European Journal of Business and Management*, Vol.4, No.7, pp.154- 159.
- Mulyadi. 2009. *Auditing*, Edisi ke-6. Buku I. Jakarta: Salemba Empat.
- Nasser, A.T. dan E.A Wahid. 2006. Auditor-Client Relationship: The Case of Audit tenure and Auditor Switching in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 21. pp. 724-737.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. ([www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id)).
- Putra, I Gede Cahyadi. 2013. Kualitas Audit Kantor Akuntan Publik di Bali Ditinjau dari Time Budget Pressure, Risiko Kesalahan dan Kompleksitas Audit. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika Jindah*, Vol.2, No.2, pp.765-784.
- Rahayu, Santi. 2012. Moderasi Reputasi Auditor Terhadap Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Auditor Switching pada Perusahaan Industri Manufaktur yang terdaftar di BEI Tahun 2006-2010. *Tesis Program Pascasarjana Universitas Esa Unggul*.
- Rossieta, H. dan Wibowo, A. 2009. Faktor-Faktor Determinasi Kualitas Audit – Suatu Studi Dengan Pendekatan Earnings Surprise Benchmark. *Pascasarjana Ilmu Akuntansi Universitas Diponegoro*.
- Salsabila, Ainia dan Hesti Prayudiawan. 2011. Pengaruh Akuntabilitas, Pengetahuan Audit dan Gender terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal. *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi*, 4.
- Sekaran, Uma. 2006. *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*. Edisi 4. Buku 1. Salemba Empat: Jakarta
- Siegel, Philip H., Mohsen Naser and John O’Shaughnessy. 2008. Factors Influencing Auditor Switching in the European Union, Florida Atlantic University. [http://intellectbase.org/e\\_publications/proceedings/IHART\\_Winter\\_2008.pdf](http://intellectbase.org/e_publications/proceedings/IHART_Winter_2008.pdf).

- Siregar, Fitriany, Wibowo dan Anggraita. 2011. Rotasi dan Kualitas Audit: Evaluasi Atas Kebijakan Menteri Keuangan KMK.N0.423/KMK.6/2002 Tentang Jasa Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol.8, No.1, pp.1-17.
- Standar Profesional Akuntan Publik, 2001. Ikatan Akuntan Indonesia
- Sugiyono. 2014. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: CV Alfabeta
- Wibowo, Arie dan Rossieta, Hilda. 2009. Faktor-Faktor Determinasi Kualitas Audit-Suatu Studi dengan Pendekatan Earning Surprise Benchmark. *Simposium Nasional Akuntansi XII*, Palembang, hal. 1-34.
- Wijaya, Edwin. 2015. Pengaruh Audit Fee, Opini Going Concern, Financial Distress, Ukuran Perusahaan, dan Ukuran KAP pada Pergantian Auditor Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2008-2013. *Skripsi Universitas Udayana*
- Wijayanti, Martina Putri. 2010. Analisis Hubungan Auditor-Klie: Faktor- Faktor yang Mempengaruhi Auditor Switching di Indonesia. *Skripsi*, Semarang. Universitas Diponegoro.
- Yu, Dong Michael. 2007. The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality. *Journal Faculty of the Graduate School at the University of Missouri: Columbia*.
- Yuniarti, R. 2011. Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality. *Journal of Global Management*, Vol.2, No.1.