

**PENGARUH *AUDITOR SWITCHING*, UKURAN PERUSAHAAN,
SPECIALISASI INDUSTRI KAP, DAN *CLIENT IMPORTANCE* PADA
KUALITAS AUDIT**

**Ni Kadek Sri Udayanti¹
Dodik Ariyanto²**

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: udayanti61@gmail.com/ +6283114308895

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh *auditor switching*, ukuran perusahaan, spesialisasi industri KAP, dan *client importance* pada kualitas audit. Populasi pada penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2013-2015. Perusahaan manufaktur yang menjadi populasi berjumlah 143 perusahaan. Berdasarkan hasil dari *purposive sampling* dengan kriteria yang telah ditetapkan diperoleh 89 perusahaan sebagai sampel. Periode pengamatan selama 3 tahun yaitu dari tahun 2013-2015 sehingga diperoleh total amatan sebanyak 267 perusahaan. Analisis data menggunakan regresi linier berganda. Pengujian hipotesis menunjukkan hasil bahwa variabel ukuran perusahaan dan spesialisasi industri KAP berpengaruh pada kualitas audit. *Auditor switching*, dan *client importance* tidak berpengaruh pada kualitas audit.

Kata kunci : *kualitas audit, auditor switching, ukuran perusahaan, spesialisasi industri KAP, client importance*

ABSTRACT

This study was purpose to determine the effect of auditor switching, firm size, audit firm industry specialization, and client importance on audit quality. The population of this research is all manufacturing companies listed in Indonesia Stock Exchange (IDX) in 2013-2015. The total of manufacturing companies listed on the Stock Exchange in 2013-2015 as many as 143 companies. Based on the results of purposive sampling with criteria established acquired 89 companies in the sample. Observation period for 3 years from 2013 to 2015, in order to obtain total observation as much as 267 companies. Data analysis used multiple linear regression. Results of the test showed that firm size and audit firm industry specialization affects on audit quality. Auditor Switching and client importance had no effect on audit quality.

Keywords: *audit quality, auditor switching, firm size, audit firm industry specialization, client importance*

PENDAHULUAN

Perkembangan aktivitas pasar modal mendorong investor menuntut informasi relevan dan reliabel yang diperoleh dari manajemen. Relevan (*relevance*) dan dapat

diandalkan (*reliable*) merupakan karakteristik laporan keuangan menurut Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Agar bermanfaat informasi haruslah relevan, dengan adanya relevansi maka dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pemakai. Selain relevan, informasi yang disajikan pihak manajemen melalui laporan keuangan juga harus andal. Andal yang dimaksud yaitu informasi yang tersaji bebas dari pengertian yang menyesatkan, tidak mengandung kesalahan material, serta bersifat netral (*neutrality*). Untuk menjamin bahwa laporan keuangan memiliki kualitas, maka perusahaan dan pihak yang berkepentingan lainnya memerlukan pihak ketiga, yaitu pihak independen yang menyediakan jasanya untuk menilai kewajaran informasi dalam laporan keuangan. Hal ini harus diperhatikan, karena salah satu aspek utama dalam menjalankan fungsi pasar modal adalah laporan keuangan (Owusu, 2006).

Terdapat peraturan di Indonesia terkait penyampaian laporan keuangan. Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) mengeluarkan peraturan Bapepam X.K.6 Lampiran Keputusan Ketua Bapepam Nomor: KEP- 431/BL/2012, dan sekarang telah dikeluarkan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan (OJK) Nomor 29/POJK. 04/2016 tentang Laporan Tahunan Emiten atau Perusahaan Publik. Peraturan ini menyatakan bahwa emiten dalam membuat laporan tahunan wajib memuat laporan keuangan yang telah diaudit dan laporan ini disampaikan paling lambat diakhir bulan keempat setelah tahun buku berakhir kepada Otoritas Jasa Keuangan. Berdasarkan peraturan OJK tersebut maka terlebih dahulu laporan keuangan harus diaudit oleh akuntan independen agar sesuai dengan persyaratan yang ditentukan.

Selain untuk memenuhi peraturan atau regulasi, pengauditan ini juga penting untuk meyakinkan pihak *principal* bahwa manajemen (*agent*) sudah menyajikan informasi yang andal. Agen dan prinsipal diasumsikan memiliki pemikiran ekonomi rasional dan hanya termotivasi pada kepentingan pribadi *self-interest*. Manajemen sebagai agen sering kali melakukan tindakan mementingkan pribadinya yang tidak sejalan dengan kepentingan *principal*. Selain itu, perbedaan distribusi informasi yang diterima oleh agen dan principal juga menyebabkan terjadinya asimetri informasi sehingga menimbulkan masalah keagenan. Dengan pihak ketiga yang independen benturan kepentingan yang terjadi akan dapat diselesaikan, karena pihak ini akan menjalankan fungsinya sebagai mediator antara pemilik dan agen (Wibowo dan Rossieta, 2009).

Kualitas audit berhubungan erat dengan independensi dan kompetensi auditor. Riyatno (2007) mendefinisikan kualitas audit sebagai suatu hal yang sifatnya abstrak sehingga pengukurannya sulit dilakukan. Kualitas audit sebenarnya merupakan konsep yang subjektif, yang tidak bisa diukur secara akurat, tetapi hanya proksi yang digunakan untuk membantu konsep seperti itu (Mustofa, 2010). Auditor dalam melaksanakan pengauditan harus memperhatikan kualitasnya. Kualitas audit menunjukkan kemampuan auditor dalam melakukan pendeteksian dan pelaporan adanya *fraud* serta salah saji material yang terkandung pada laporan keuangan klien. Audit dengan kualitas baik akan menghasilkan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat keputusan (De Angelo, 1981).

Terdapat beberapa kasus yang kembali mengguncang profesi akuntan dalam menerapkan kompetensi dan independensi dalam melaksanakan audit. Kasus penggelembungan laba yang dilakukan perusahaan besar Toshiba senilai US\$1.22 miliar selama beberapa tahun terakhir (liputan 6.com), telah melengkapi kasus kegagalan bisnis perusahaan-perusahaan besar seperti Lehman Brothers, WorldCom, Enron, Kimia Farma, dan Bank Lipo. Terkait dengan kasus-kasus yang terjadi auditor memiliki andil atas jasa audit yang telah diberikan, dalam hal ini auditor gagal dalam mengungkapkan penggelembungan laba yang dilakukan perusahaan.

Di Indonesia juga muncul pemberitaan adanya akuntan publik yang terkena sanksi akibat pelanggaran atas etika profesi dan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Kasus tersebut terjadi pada Akuntan Publik Ben Ardi, CPA terkait dengan pembekuan izinnya, sesuai dengan keputusan Menteri Keuangan RI pembekuan dilakukan karena standar audit (SA-SPAP) belum sepenuhnya dipatuhi. Hal ini terjadi ketika melakukan pengauditan pada Laporan Keuangan PT Bumi Citra Permai Tbk. (pppk.kemenkeu.go.id).

Munculnya kasus-kasus tersebut menyebabkan turunnya kepercayaan publik terhadap kualitas audit yang dihasilkan auditor. Seharusnya fenomena tersebut tidak akan terjadi jika auditor mampu menerapkan standar profesionalnya dengan baik. Terjadinya skandal korporasi yang melibatkan perusahaan-perusahaan besar menimbulkan pertanyaan terhadap kompetensi dan independensi yang dimiliki auditor, Apakah akuntan publik sebenarnya tidak mampu mendeteksi ataukah mereka mampu namun tidak mau mengungkapkannya. Apabila akuntan publik tidak mampu

mendeteksi kecurangan yang dilakukan perusahaan maka terdapat permasalahan pada kompetensi yang dimiliki, sedangkan jika yang terjadi adalah akuntan publik mampu mendeteksi tetapi ikut terlibat dalam pengamanan praktik kecurangan yang dilakukan perusahaan, maka terdapat permasalahan pada independensinya. Salah satu cara untuk meningkatkan independensi auditor adalah dengan *auditor switching*. Penugasan audit yang dilakukan auditor atau KAP dengan periode waktu yang lama menyebabkan auditor terikat secara emosional, selain itu penugasan yang lama juga dapat menciptakan masalah eskalasi komitmen terkait keputusan dari seorang auditor (Giri, 2010).

Berbagai upaya dilakukan untuk mencegah masalah perikatan audit yang panjang. Menteri Keuangan telah mengeluarkan peraturan No.17/PMK.01/2008 pasal 3. Peraturan ini sudah jelas menyatakan bahwa KAP hanya bisa mengaudit satu klien yang sama paling lama 6 tahun buku berturut-turut dan akuntan publik boleh mengaudit satu klien yang sama berturut-turut selama 3 tahun buku. KAP dan Akuntan Publik baru dapat memberikan jasa auditnya kembali pada klien bersangkutan setelah 1 tahun buku tidak memberikan jasa tersebut. Pada tanggal 6 April 2015 kemudian dikeluarkan Peraturan Pemerintah No. 20 tahun 2015 tentang praktik akuntan publik. Peraturan tersebut menyatakan bahwa seorang Akuntan Publik dalam memberikan jasa audit atas informasi keuangan historis dibatasi paling lama untuk 5 tahun buku berturut-turut. Akuntan publik dapat kembali memberikan jasanya pada klien bersangkutan sesudah 2 tahun buku tidak melakukan pengauditan pada perusahaan tersebut

Adanya pembatasan terhadap masa perikatan audit sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan, maka akan mencegah perikatan audit yang panjang. Pembatasan ini juga bertujuan untuk menghindari terjalinnya hubungan pribadi auditor-klien, karena hubungan tersebut berpengaruh pada sikap mental dan opini auditor (Nasser *et al.* 2006). Hubungan yang panjang juga menyebabkan terjadinya keakraban antara auditor dengan klien sehingga mengancam independensi auditor.

Sesuai dengan pemaparan di atas, kualitas audit dan variabel yang mempengaruhinya menjadi hal yang menarik untuk dibahas. Selain itu, beberapa penelitian sebelumnya mengaitkan kualitas audit dengan reputasi KAP, namun penelitian ini menggunakan *outcome oriented* sebagai pendekatannya dan dilihat berdasarkan laporan keuangan (Rossieta dan Wibowo, 2009). Berbeda dengan Rossieta dan Wibowo (2009) dimana pada penelitiannya *earning surprise benchmark* sebagai pengukuran kualitas audit, penelitian ini menggunakan akrual diskresioner yang terkandung dalam laba. Adapun rumusan masalah yang diajukan adalah: 1) Apakah *auditor switching* berpengaruh pada kualitas audit?, 2) Apakah ukuran perusahaan berpengaruh pada kualitas audit?, 3) Apakah spesialisasi industri KAP berpengaruh pada kualitas audit?, 4) Apakah *client importance* berpengaruh pada kualitas audit?. Tujuan penelitian ini yaitu untuk memberi bukti empiris dari masing-masing variabel yaitu *auditor switching*, ukuran perusahaan, spesialisasi industri KAP, dan *client importance* pada kualitas audit.

Kegunaan teoritis dan praktis terkait penelitian ini adalah: 1) Secara teoritis dapat memperkuat teori keagenan, menambah referensi, wawasan serta pemahaman

yang lebih luas mengenai *auditor switching*, ukuran perusahaan, spesialisasi industri KAP, *client importance*, dan kualitas audit. 2) Kegunaan praktis penelitian ini yaitu bermanfaat bagi perusahaan, investor dan pihak-pihak berkepentingan lainnya dalam memprediksi kualitas audit suatu perusahaan dengan mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Pihak-pihak berkepentingan ini tentunya mengharapkan kualitas audit yang baik atas suatu entitas agar nantinya laporan keuangan suatu perusahaan dapat dijadikan sebagai informasi yang relevan dan reliabel dalam membuat suatu keputusan bisnis. Untuk peneliti berikutnya, hasil ini diharapkan dapat menambah referensi secara luas dan mendalam yang berkaitan dengan kualitas audit.

Definisi *auditor switching* yaitu pergantian Kantor Akuntan Publik (KAP) atau Akuntan Publik yang dilakukan oleh suatu perusahaan. Perusahaan dalam melakukan pergantian auditor bisa disebabkan karena adanya peraturan pemerintah yang bersifat wajib (*mandatory*) dan berganti auditor atas keinginan perusahaan itu sendiri (*voluntary*). Terdapat dua faktor yang secara garis besar melatarbelakangi *auditor switching*. Faktor tersebut berasal dari dalam perusahaan itu sendiri (faktor internal) yang biasa disebut dengan faktor klien, maupun faktor dari luar perusahaan (eksternal). Faktor internal meliputi *financial distress* atau kesulitan keuangan, kegagalan manajemen, terdapat perubahan kepemilikan, dan *Initial Public Offering* (IPO), sedangkan faktor yang berasal dari eksternal perusahaan adalah audit *feed* dan kualitas audit (Mardiyah, 2002). Sementara itu, Khasharmeh (2015) menyatakan faktor yang menyebabkan *auditor switching* yaitu faktor terkait auditor (*auditor*

related factor) meliputi *audit fee*, kualitas audit, opini audit, dan faktor yang berasal dari klien (*client related factor*) yaitu ukuran perusahaan, pergantian manajemen, dan kesulitan keuangan.

Suseno (2013) menyatakan bahwa independensi berpengaruh positif pada kualitas audit. Independensi auditor bisa tetap dijaga dengan melakukan *auditor switching* (Mustofa, 2010). Penugasan audit yang terlalu lama mengakibatkan kurangnya kapabilitas auditor dalam menunjukkan sikap kritisnya, dimana auditor sudah terlalu familiar dengan klien (Wibowo dan Rossieta, 2009). Hal ini akan mempengaruhi auditor ketika memberikan opininya, karena kemungkinan yang terjadi adalah auditor mengeluarkan opini yang tidak sesuai dengan kenyataan yang ada.

Peraturan mengenai rotasi auditor bertujuan agar kualitas audit meningkat, dengan asumsi bahwa independensi auditor berkurang ketika terjalin hubungan lama antara auditor dan klien. Namun di sisi lain, adanya pergantian auditor menyebabkan hilangnya *client-specific knowledge* sehingga dapat menurunkan kualitas audit (Chen *et al.* 2004). Hal ini disebabkan karena auditor menghadapi klien baru, waktu yang diperlukannya untuk memahami bisnis perusahaan pada klien baru lebih banyak jika dibandingkan dengan meneruskan audit atas klien lamanya. Penelitian yang dilakukan Siregardkk., (2011) menyatakan terdapat pengaruh negatif rotasi audit pada kualitas audit. Arestantya dan Ari (2016) menyatakan terdapat pengaruh positif *auditor switching* pada kualitas audit, sedangkan Cameran *et al.* (2009) menyatakan

tidak ada perbedaan kualitas audit sebelum dan sesudah dilakukannya *auditor switching*. Sesuai dengan pemaparan di atas, hipotesis yang dibentuk adalah:

H₁: *Auditor switching* berpengaruh pada kualitas audit.

Terkait dengan fenomena yang terjadi, dimana kegagalan melibatkan perusahaan-perusahaan besar maka ukuran perusahaan juga dapat dikaitkan dengan kualitas audit. Banyak peneliti telah mengujinya dan diperoleh hasil yang beragam. Wahono (2014), Paramita dan Yenni (2015) menyatakan ukuran perusahaan tidak berpengaruh pada kualitas audit. Hal ini dikarenakan sistem pengendalian intern yang baik belum tentu dimiliki perusahaan, baik perusahaan besar maupun perusahaan kecil. Putri dan Cahyono (2014) menemukan ukuran perusahaan berpengaruh negatif, sedangkan Febriyanti dan Merta (2014) menemukan hubungan positif ukuran perusahaan pada kualitas audit.

Fernando *et al.* (2010) menyatakan kualitas audit lebih tinggi dirasakan pada perusahaan kecil dibandingkan perusahaan besar. Perusahaan besar lebih disoroti media/publik, sementara perusahaan kecil kurang mendapat perhatian dari *stakeholders* yang menandakan lemahnya informasi dan pemantauan. Peran audit akan menjadi lebih efektif dan kondusif, sehingga efek marjinal kualitas audit yang lebih tinggi akan lebih besar untuk perusahaan kecil. Di samping itu, terdapat argumen yang juga menyatakan bahwa perusahaan (*auditee*) besar memiliki pemisahan yang tinggi antara manajemen dan pemiliknya, sehingga meningkatkan permintaan pada jasa audit independen untuk mengurangi biaya keagenan (Watts and Zimmerman, 1986). Lebih jauh lagi seiring dengan peningkatan ukuran perusahaan

konflik keagenan yang terjadi juga mengalami peningkatan, pemilihan pada auditor yang berkualitas tinggi diperlukan dalam menanggulangi konflik tersebut (Palmrose, 1984 dalam Nasser, 2008). Noviantidkk., (2010) juga menyatakan bahwa kemampuan yang lebih tinggi dimiliki perusahaan besar, dan mampu mengarahkan hasil audit. Perusahaan besar dianggap mempunyai manajemen serta sistem pengendalian intern yang baik sehingga audit yang lebih berkualitas dihasilkan pada perusahaan besar dibandingkan perusahaan kecil (Paramita dan Yenni, 2015). Pengendalian intern yang baik akan meningkatkan kualitas audit seiring dengan mudahnya auditor untuk mendapatkan informasi yang dibutuhkannya. Sesuai dengan pemamparan di atas, maka hipotesis yang dibentuk adalah:

H₂: Ukuran perusahaan berpengaruh pada kualitas audit.

Kualitas audit juga dipengaruhi oleh spesialisasi industri KAP. Pemahaman serta pengetahuan mengenai internal control perusahaan, risiko bisnis, serta *audit risk* terkait industri tertentu dimiliki oleh KAP/auditor spesialisasi industri, (Setiawan dan Fitriany, 2011). KAP yang spesialis memiliki klien yang banyak pada suatu industri yang sama, seiring dengan banyaknya klien yang dihadapi maka pengalaman yang dimiliki juga mengalami peningkatan. Jika dibandingkan dengan auditor yang tidak spesialis, auditor spesialisasi industri lebih jarang melakukan kesalahan, (Solomon *et al.* 1999). Pendeteksian terhadap salah saji dan *fraud* pada laporan keuangan klien lebih mudah dilakukan mengingat kemampuan lebih yang dimiliki oleh auditor. Hal ini dikarenakan KAP sudah menguasai karakteristik industri kliennya. Kemampuannya memberikan audit dengan kualitas tinggi berasal dari

pengalaman auditor dalam melayani banyak klien dalam industri yang sama serta mempelajari praktik-praktik terbaik di suatu industri.

Beberapa penelitian terkait dengan spesialisasi industri KAP sudah banyak dilakukan. Spesialisasi auditor yang diukur dengan *market share* KAP berpengaruh positif pada kualitas audit (Setiawan dan Fitriany, 2011). Balsam dan Krishnan (2003) menyatakan nilai akrual diskresioner yang lebih rendah ditemukan ketika perusahaan diaudit oleh auditor spesialis. Pengaruh negatif spesialisasi auditor terhadap kualitas audit juga dinyatakan pada hasil penelitian yang dilakukan oleh Wahyuni dan Fitriany (2012). Pengaruh negatif ini ditemukan pada masa pra regulasi namun pada masa pasca regulasi tidak ditemukan pengaruh yang signifikan. Hal ini sejalan dengan Chrisnoventie dan Surya (2012), yang menemukan spesialisasi industri KAP tidak menunjukkan pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Sesuai dengan pemaparan di atas, hipotesis yang dibentuk adalah:

H₃: Spesialisasi industri KAP berpengaruh pada kualitas audit.

Selain itu, *client importance* juga mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan auditor. Pengertian dari *client importance* yaitu pentingnya keuangan relatif klien bagi KAP atau auditor (Kerler dan Brandon, 2010). Klien terbesar yang dimiliki auditor seringkali menjadi klien utama auditor. Mempertahankan klien yang penting (*client importance*) dapat memberikan manfaat bagi partner audit, seperti keamanan kerja, kesempatan promosi, dan kekuatan organisasi, selain itu dampak ekonomi dan manfaat pribadi yang lebih besar bagi auditor membuat auditor bersedia untuk mempertimbangkan independensinya, terutama pada klien pentingnya (klien

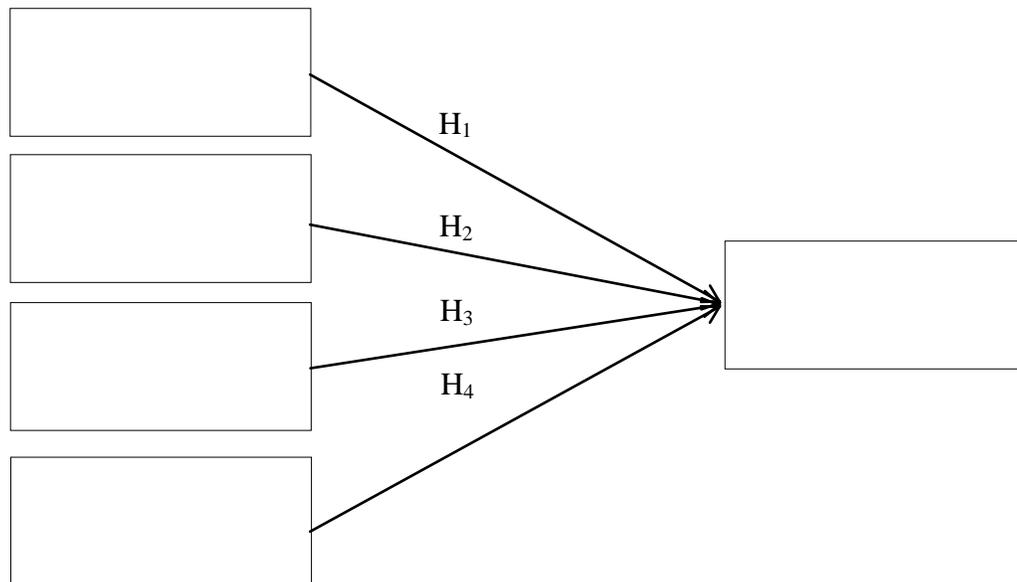
besar)(Chi *et al.* 2012).Kepentingan ekonomi KAP (*client importance*) merupakan salah satu ancaman terhadap independensi auditor karena akan meningkatkan ketergantungan ekonomi auditor pada klien (Tepalagul, 2014). Terdapat dua argumen mengenai *client importance* terhadap pengaruhnya pada kualitas audit yang dihasilkan. Pertama dinyatakan bahwa ketika auditor menganggap kliennya penting, kualitas audit yang dihasilkan akan rendah dan ini dikarenakan adanya ketergantungan ekonomi (Chen *et al.* 2010). Konsisten dengan Gul *et al.* (2007) yang menyatakan *client importance* berhubungan dengan kualitas audit yang rendah

Hasil penelitian sebelumnya juga menemukan bahwa semakin penting klien bagi auditor/KAP, audit yang dihasilkan juga menunjukkan kualitas tinggi dan ini disebabkan karena terdapat faktor perlindungan reputasi (Wahyuni dan Fitriany, 2012, Kandeh 2014). Reputasi yang dimiliki oleh KAP merupakan hal yang sangat penting. Wahyuni dan Fitriany (2012) membuktikan bahwa *client importance* dengan menggunakan logaritma natural total aset sebagai pengukuran berhubungan negatif terhadap akrual diskresioner pada pasca regulasi. Karena akrual diskresioner berbanding terbalik dengan kualitas audit, maka ketika perusahaan menganggap kliennya penting terjadi peningkatan pada kualitas audit. Hal ini karena adanya perlindungan reputasi. Sementara itu Chung dan Kallapur (2001), Ebrahim (2001) dan Omidfar *et al.* (2013) menyatakan tidak terdapat pengaruh *client importance* pada kualitas audit. Sesuai dengan pemaparan di atas, hipotesis yang dibentuk adalah:

H₄: *Client importance* berpengaruh pada kualitas audit.

METODE PENELITIAN

Pendekatan kuantitatif dengan bentuk asosiatif digunakan dalam penelitian ini. Desain penelitian dibentuk sesuai dengan kerangka pemikiran yaitu mengenai pengaruh variabel independen, meliputi *auditor switching* (X_1), ukuran perusahaan (X_2), spesialisasi industri KAP (X_3), dan *client importance* (X_4) terhadap variabel dependen kualitas audit (Y).



Gambar 1. Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan lokasi pada perusahaan manufaktur terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2015 dengan mengakses situs resmi BEI (www.idx.co.id). Obyek dalam penelitian ini adalah *auditor switching*, ukuran perusahaan, spesialisasi industri KAP, *client importance*, dan kualitas audit pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama 3 tahun yaitu 2013-2015.

Variabel bebas yang digunakan pada penelitian ini adalah *auditor switching*, ukuran perusahaan, spesialisasi industri KAP, dan *client importance*. *Auditor switching* adalah pergantian akuntan publik, pengukurannya dengan variabel *dummy*, diberikan nilai 1 apabila perusahaan berganti auditor, dan 0 tidak melakukan pergantian auditor. Ukuran perusahaan menggambarkan besar atau kecilnya perusahaan yang diukur menggunakan total aset sebagai berikut.

$$\text{Ukuran Perusahaan} = \ln(\text{Total Aset}) \dots \dots \dots (1)$$

Spesialisasi Industri KAP menunjukkan keahlian dan pengalaman auditor dalam mengaudit laporan keuangan pada industri tertentu. Spesialisasi industri KAP diukur dengan melihat pangsa pasar (*market share*) suatu KAP. Mengacu pada penelitian Liswan dan Fitriany (2012), adapun model yang digunakan adalah sebagai berikut.

$$\text{Spesialisasi} = \frac{\text{Jumlah klien KAP di industri}}{\text{Jumlah seluruh emiten di industri}} \times \frac{\text{Rerata aset klien KAP di industri}}{\text{Rerata aset seluruh emiten di industri}} \dots \dots \dots (2)$$

KAP dikatakan sebagai spesialis jika *market share* KAP tersebut mampu mencapai 10%. Nilai 1 diberikan pada KAP spesialis, sedangkan 0 jika tidak spesialis. Pengelompokan sektor industri perusahaan manufaktur mengikuti pengelompokan BEI.

Client importance ialah pentingnya keuangan relatif dari perusahaan (klien yang diauditnya) bagi perusahaan audit/KAP. *Client importance* menguji kecenderungan auditor/KAP mempunyai ketergantungan ekonomi pada klien

sehingga mempengaruhi independensi auditor. Sesuai dengan Chen *et al.* (2010), pengukuran *client importance* diukur dengan rumus sebagai berikut.

$$CI_{it} = SIZE_{it} / [\sum_{i=1}^n SIZE_{it}] \dots \dots \dots (3)$$

Keterangan:

- CI = *Client importance*
- SIZE = Natural logaritma dari total aset klien i
- $\sum_{i=1}^n SIZE_{it}$ = Jumlah total aset dalam (dalam natural logaritma) dari n klien yang diaudit oleh KAP i dalam tahun tertentu t

Variabel terikat yaitu kualitas audit diukur dengan *discretionary accrual* sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Al Thuneibat *et al.* (2011). Model yang digunakan yaitu model Kaznik (1999) yang merupakan modifikasi dari model Jones (1991). Model ini digunakan karena sesuai dengan penelitian Siregar (2005) prediksi koefisien serta adjusted R² yang tertinggi ditemukan pada model Kasznik.

$$\frac{TACC_{it}}{TA_{i,t-1}} = \alpha_1 \left(\frac{1}{TA_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \frac{(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})}{TA_{i,t-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \alpha_4 \frac{\Delta CFO_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \varepsilon_{it} \dots \dots \dots (4)$$

Keterangan:

- TACC_{it} = total akrual perusahaan i pada periode t
- TA_{i,t-1} = total aset perusahaan i pada tahun t-1
- ΔREV_{it} = perubahan pendapatan perusahaan i antara tahun t dan t-1
- ΔREC_{it} = perubahan piutang perusahaan i antara tahun t dan t-1
- PPE_{it} = aset tetap bruto perusahaan i pada tahun t
- ΔCFO_{it} = perubahan arus kas operasi antara tahun t dan tahun t-1
- ε_{it} = akrual diskresioner

Total akrual (TACC) dihitung dengan rumus berikut ini.

$$TACC = EARN - CFO \dots \dots \dots (5)$$

Keterangan:

- EARN = laba bersih sebelum pos luar biasa dan operasi tidak dilanjutkan
- CFO = arus kas bersih dari kegiatan operasional

Non discretionary accrual dihitung sesuai dengan persamaan 4 di atas sedangkan *discretionary accrual* yaitu pengurangan total akrual dengan akrual non diskresioner. Kualitas audit ialah nilai negatif dari diskresioner akrual.

Jenis data pada penelitian ini yaitu data sekunder. Data sekunder didapatkan dari www.idx.co.id. Periode pengamatan yaitu tahun 2013-2015, sehingga didapatkan populasi perusahaan manufaktur sebanyak 143. Metode penentuan sampel menggunakan *nonprobability sampling* dengan teknik *Purposive sampling*. Berdasarkan kriteria diperoleh 89 perusahaan manufaktur, dengan periode amatan 3 tahun diperoleh 267 perusahaan yang menjadi observasi data dalam penelitian.

Tabel 1.
Proses dan Hasil Seleksi Sampel Berdasarkan Kriteria

Keterangan	Jumlah
Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama periode tahun 2013-2015	143
Perusahaan tidak mempublikasikan laporan keuangan tahunan yang berakhir pada 31 Desember berturut-turut dari tahun 2013-2015 dan telah diaudit oleh auditor independen.	(19)
Perusahaan tidak melakukan auditor switching minimal 1 kali selama tahun amatan	(2)
Perusahaan tidak menyediakan informasi secara lengkap dan tidak menggunakan mata uang rupiah	(33)
Jumlah sampel	89
Jumlah amatan penelitian (89x3tahun)	267

Sumber: Data Diolah, 2016

Teknik analisis data dilakukan dengan regresi linier berganda. Persamaan yang dibentuk ialah:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \varepsilon \dots \dots \dots (6)$$

Keterangan:

Y	=	<i>Discretionary accrual</i> (Kualitas Audit)
α	=	Konstanta
$\beta_1-\beta_4$	=	Koefisien regresi variabel X_1 sampai X_4
X_1	=	<i>Auditor Switching</i>
X_2	=	Ukuran Perusahaan
X_3	=	Spesialisasi Industri KAP
X_4	=	<i>Client importance</i>
ε	=	Standar error

Analisis berikutnya yaitu mengamati nilai koefisien regresi (dilihat dari *adjusted R square*), melakukan pengujian kelayakan model (uji F), serta uji t (uji hipotesis). *Adjusted R square* menggambarkan kemampuan model dalam menjelaskan variasi variabel dependen (Ghozali, 2012:97) dan berada diantara satu dan nol. Uji F digunakan untuk menguji apakah model regresi linear berganda layak digunakan dalam memprediksi pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Pengujian ini dilihat nilai probabilitas signifikansi (nilai Anova < 0,05) yang menandakan model regresi yang digunakan layak atau model dikatakan *fit*. Pengujian hipotesis menggunakan uji t, menjelaskan bagaimana pengaruh secara parsial variabel bebas terhadap variabel terikatnya (Y) (Ghozali, 2012:98). Taraf nyata yang digunakan adalah 5%. Jika signifikansi bernilai di atas 0,05 ($\alpha > 0,05$) maka hipotesis ditolak, sedangkan jika menunjukkan nilai di bawah 0,05 ($\alpha < 0,05$) maka hipotesis diterima.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengujian analisis statistik deskriptif yang dilakukan dapat diketahui nilai rata-rata (*mean*), nilai minimum, nilai maksimum, dan standar deviasi dari variabel-variabel yang diteliti. Tabel 2 berikut menyajikan hasil statistik deskriptif.

Tabel 2
Statistik Deskriptif

Variabel	N	Min.	Max.	Mean	Std. Deviation
DACC	267	-0,36	0,36	0,0534	0,08575
Auditor Switching	267	0,00	1,00	0,5169	0,50065
Ukuran Perusahaan	267	25,30	33,13	28,2034	1,56061
Spesialisasi Industri KAP	267	0,00	1,00	0,3371	0,47360
<i>Client Importance</i>	267	0,80	1,00	0,9291	0,05274
Valid N (<i>listwise</i>)	267				

Sumber: Data diolah, 2016

Berdasarkan tabel 2, nilai *discretionary accrual* (DACC) sebagai proksi kualitas audit menunjukkan nilai maksimum DACC sebesar 0,36 dan nilai minimum sebesar -0,36. Nilai rata-rata DACC adalah 0,05 dengan standar deviasi sebesar 0,08.

Nilai minimum *auditor switching* sebesar 0 dan nilai maksimum sebesar 1. *Auditor switching* bernilai 0 menunjukkan bahwa tidak terjadi pergantian akuntan publik oleh perusahaan dalam mengaudit laporan keuangannya, sedangkan *auditor switching* bernilai 1 menunjukkan terjadi pergantian akuntan publik oleh perusahaan. *Auditor switching* yang diukur dengan variabel *dummy* menunjukkan rata-rata sebesar 0,52, dan standar deviasinya yaitu 0,50. Rata-rata 0,52 dapat diartikan bahwa sebanyak 52% dari total amatan menunjukkan perusahaan melakukan *switching*.

Variabel ukuran perusahaan menunjukkan nilai minimum sebesar 25,30 yang dimiliki Primarindo Asia Infrastructure Tbk (BIMA) dan nilai maksimum sebesar 33,13 yang dimiliki Astra International Tbk (ASII). Nilai rata-rata dari ukuran perusahaan adalah 28,20 dengan standar deviasi sebesar 1,56.

Spesialisasi industri KAP menunjukkan nilai minimum 0 dan nilai maksimum sebesar 1. Nilai spesialisasi industri KAP sebesar 0 berarti bahwa perusahaan diaudit oleh KAP yang tidak spesialisasi industri, sedangkan nilai 1 menunjukkan bahwa perusahaan diaudit oleh KAP spesialisasi industri. Tabel 2 menunjukkan rata-rata variabel spesialisasi industri KAP sebesar 0,33 dengan standar deviasi sebesar 0,47. Hal ini berarti sebanyak 33% dari jumlah keseluruhan sampel amatan menunjukkan perusahaan menggunakan KAP spesialisasi industri. Nilai minimum *client importance* yaitu 0,80 dan nilai maksimumnya 1. Nilai rata-rata dari *client importance* adalah 0,92, dan standar deviasi sebesar 0,05.

Sebelum pengujian regresi dilakukan, pertama-tama dilakukan Uji Asumsi Klasik karena pengujian ini menjadi syarat agar model regresi dapat dianalisis. Uji asumsi klasik yang dilakukan yaitu uji normalitas, multikolinearitas, uji autokorelasi serta heteroskedastisitas. Hasil pengujian menyatakan model regresi linier berganda yang dibentuk berdistribusi normal, dilihat dari *Asymp. Sig. (2-tailed)* 0,250 (lebih tinggi dari 0,05). Model regresi bebas dari gejala multikolinearitas, dilihat dari *tolerance* menunjukkan nilai lebih besar dari 0,1 dan VIF lebih kecil dari 10, sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa data terkait penelitian ini tidak menggambarkan gejala multikolinearitas. Model regresi bebas dari gejala autokorelasi, dengan melihat

angka pada *Durbin-Watson* yaitu 1,878 (lebih besar dari d_U dan lebih rendah dari nilai $4-d_U$). Model regresi juga bebas dari gejala heteroskedastisitas, dilihat dari hasil uji *Glejser*, tidak ada variabel yang memiliki nilai signifikansi di bawah 0,05. Hal ini dapat disimpulkan bahwa model yang dibuat tidak mengandung gejala heteroskedastisitas.

Analisis regresi linier berganda digunakan dalam pengujian duavariabel bebas atau lebih terhadap variabel terikat, dalam penelitian ini yaitu mengetahui pengaruh variabel *auditor switching* (X_1), ukuran perusahaan (X_2), spesialisasi industri KAP (X_3), dan *client importance* (X_4) pada kualitas audit (Y). Hasil pengujian disajikan dalam Tabel 3 berikut ini.

Tabel 3
Analisis Regresi Linier Berganda

Variabel	Koefisien Regresi	Signifikansi
Konstanta	-0,370	0,003
Auditor Switching	0,010	0,316
Ukuran Perusahaan	0,016	0,000
Spesialisasi industri KAP	-0,036	0,021
Client Importance	-0,022	0,851
<i>Adjusted R²</i>		0,046
Sig F		0,003

Sumber: Data diolah, 2016

Persamaan model regresi sesuai dengan hasil pada Tabel 3 ialah:

$$Y = -0,370 + 0,010X_1 + 0,016X_2 - 0,036X_3 - 0,022X_4 + \varepsilon$$

Tabel 3 menunjukkan koefisien determinasi 4,6%, yang dilihat dari *Adjusted R Square* bernilai 0,046, hal ini menunjukkan 4,6% variabel kualitas audit (Y) yang diprosikan dengan *discretionary accrual* dapat dijelaskan oleh variabel *auditor*

switching (X_1), ukuran perusahaan (X_2), spesialisasi industri KAP (X_3), dan *client importance* (X_4), sedangkan sisanya 95,4% dijelaskan oleh faktor lainnya di luar persamaan regresi. Tabel 3 menyajikan hasil uji F dengan signifikansi menunjukkan angka 0,003 yang lebih kecil dari 5% (0,05), dapat dikatakan bahwa model regresi yang dibuat *fit* (layak untuk digunakan).

Hasil pengujian hipotesis dari variabel independen terhadap variabel dependen dipaparkan sebagai berikut. Nilai signifikansi dari variabel *auditor switching* sebesar 0,316 ($>0,05$), dapat disimpulkan H_0 diterima dan H_1 ditolak. Hal ini berarti tidak terdapat pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit yang diprosikan dengan *discretionary accrual*. Ketika perusahaan melakukan pergantian auditor tidak akan mempengaruhi tinggi rendahnya kualitas audit yang dihasilkan. Cameran *et al.* (2009) menemukan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan pada kualitas audit baik sebelum maupun sesudah dilakukannya *auditor switching*. Hasil yang diperoleh bertolak belakang dengan Siregar, dkk.(2011), dan Arestantya dan Ari (2016) yang menemukan terdapat pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit

Berdasarkan asumsi bahwa hubungan yang lama antara auditor dengan klien akan menyebabkan independensi berkurang, maka dengan dilakukannya *switching* dapat meningkatkan kualitas audit seiring dengan peningkatan independensi. Namun jika dilihat dari sisi kompetensi, pergantian auditor dapat menyebabkan penurunan pada kualitas audit. Adanya pengaruh yang tidak signifikan *auditor switching* pada kualitas audit disebabkan karena audit yang berkualitas mencakup dua dimensi, yaitu

kompetensi dan independensi (Siregar dkk., 2011). Dalam hal ini independensi dan kompetensi diduga berpengaruh sama kuat pada *audit quality*, sehingga pengaruh dari *auditor switching* terhadap kualitas audit menjadi hilang. Independensi mengalami peningkatan ketika terjadi *auditor switching* sehingga hal ini akan meningkatkan kualitas audit. Namun ketika terjadi *auditor switching* juga akan menyebabkan kompetensi auditor menurun, sehingga terjadi penurunan kualitas audit. Apabila kedua aspek tersebut sama kuat dimana terjadinya peningkatan independensi dan turunnya kompetensi, maka akan menyebabkan tidak signifikannya pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit.

Berdasarkan Tabel 3 nilai signifikansi dari variabel ukuran perusahaan ialah 0,000 yang lebih kecil dari 5% (0,05), sehingga dapat disimpulkan bahwa H_2 diterima dan menolak H_0 . Nilai koefisien regresi ialah 0,016 menunjukkan ukuran perusahaan berpengaruh positif pada *discretionary accrual*. Tingginya nilai *discretionary accrual* menunjukkan kualitas audit yang rendah, hal ini menunjukkan ukuran perusahaan berpengaruh negatif pada kualitas audit. Dari sudut pandang *perceived quality* ketika perusahaan kecil mendapatkan kepercayaan dari pengguna laporan keuangan, kepercayaan tersebut tidak hanya mampu mempromosikan investasi mereka namun hal tersebut juga akan membuat perusahaan mereka lebih diperhatikan publik dan investor (Taylor, 2005 dalam Jackson *et al.*, 2008). Bagi perusahaan besar yang sudah menjadi sorotan dan perhatian publik, tingkat kepercayaan ini hanya membantu dalam mempromosikan investasi mereka,

Selain itu jika dilihat dari kompleksitas bisnis dan operasional, seiring dengan besarnya perusahaan maka kompleksitas bisnis dan operasional perusahaan juga tinggi, selain itu sistem informasinya juga semakin rumit (Setiawan dan Fitriany, 2011). Hal tersebut mengakibatkan auditor dalam mendeteksi kesalahan dan kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan berkurang, sehingga besar kemungkinan kalau kualitas auditnya kurang baik. Hasil penelitian ini konsisten dengan Putri dan Cahyono (2014), namun bertolak belakang dengan Wahono (2014), Paramita dan Yenni (2015) yang menemukan ukuran perusahaan tidak berpengaruh pada kualitas audit.

Berdasarkan tabel 3 nilai signifikansi dari variabel spesialisasi industri KAP ialah 0,021 yang menunjukkan angka lebih kecil dari 5% (0,05), dapat disimpulkan bahwa H_3 diterima dan menolak H_0 . Koefisien regresi dari variabel spesialisasi KAP sebesar -0,036, hal ini menunjukkan spesialisasi industri KAP berpengaruh negatif pada *discretionary accrual*. Audit yang dilakukan oleh KAP spesialis dapat meminimumkan praktik manajemen laba yang dilakukan perusahaan (menunjukkan kualitas audit yang tinggi).

Spesialisasi KAP dalam suatu industri membuat auditor memiliki kemampuan dan pengetahuan yang memadai terkait dengan jenis industri klien sehingga pendeteksian terkait salah saji material pada laporan keuangan akan lebih mudah dilakukan. Kemampuan ini juga memungkinkan auditor untuk melakukan pencegahan serta pembatasan terhadap tindakan manajemen dalam pengelolaan akrual

perusahaannya. Praktik manajemen laba bisa ditekan sehingga informasi yang tersaji memiliki kualitas tinggi.

Banyaknya klien yang dimiliki KAP dalam industri yang sama akan berdampak pada pemahaman serta pengetahuan yang dimilikinya. Hal ini menjadikan auditor mempunyai tingkat pemahaman yang lebih tinggi mengenai risiko bisnis perusahaan, *internal control* perusahaan dan *audit risk* pada industri tersebut (Setiawan dan Fitriany, 2011). Pemahaman dan pengetahuan tersebut diperoleh dari pengalaman ketika mengaudit klien pada industri yang sama dan intensitas yang tinggi. Fungsi audit akan menjadi efektif dan efisien seiring dengan kelebihan yang dimiliki tersebut, sehingga dapat meningkatkan kualitas audit.

Hasil penelitian terkait variabel spesialisasi industri KAP konsisten dengan hasil penelitian Balsam (2003), Setiawan dan Fitriany (2011), namun tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Chrisnoventie dan Surya (2012), Pertiwi, dkk., (2016) yang memperoleh hasil spesialisasi industri KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Berdasarkan Tabel 3 nilai signifikansi dari variabel *client importance* menunjukkan angka 0,316 yang lebih besar dari 0,05, dapat disimpulkan bahwa H_0 diterima dan H_4 ditolak. Penolakan H_4 menunjukkan bahwa tidak terdapat pengaruh *client importance* terhadap kualitas audit yang diproksikan dengan *discretionary accrual*. Tidak signifikannya pengaruh *client importance* pada kualitas audit mengindikasikan bahwa auditor menganggap semua kliennya sama, sehingga tidak berdampak terhadap kualitas audit (Wahyuni dan Fitriany, 2012). Kemungkinan

perlakuan audit akan sama diberikan baik ketika mengaudit klien besar maupun kecil. Hasil yang didapatkan sejalan dengan penelitian Ebrahim (2001), Chung dan Kallapur (2001), dan Omidfar *et al.* (2013), namun bertolak belakang dengan Gul *et al.* (2007), Wahyuni dan Fitriany (2012), dan Kandeh (2014) yang menemukan pengaruh *client importance* pada kualitas audit.

SIMPULAN DAN SARAN

Sesuai dengan pembahasan dan hasil pengujian yang telah dilakukan maka kesimpulannya ialah: *Auditor switching* tidak berpengaruh pada kualitas audit. Hal tersebut dikarenakan terdapat dua dimensi yang harus dipenuhi agar menghasilkan kualitas audit yang bagus, yaitu independensi dan kompetensi. Pada penelitian ini tidak ada interaksi yang seimbang antara kompetensi dan independensi.

Ukuran perusahaan berpengaruh pada kualitas audit. Sesuai dengan sudut pandang *perceived quality*, dimana peningkatan kualitas audit lebih dirasakan oleh perusahaan kecil dibandingkan pada perusahaan besar. Selain itu perusahaan besar mempunyai kompleksitas usaha yang lebih besar sehingga kemungkinan auditor mengalami kesulitan dalam menentukan luas pengujian, sehingga kualitas audit yang dihasilkan juga akan berkurang.

Spesialisasi industri KAP berpengaruh pada kualitas audit. Ketika perusahaan menggunakan KAP spesialisasi industri maka menghasilkan audit dengan kualitas lebih baik jika dibandingkan dengan KAP yang tidak spesialisasi industri. Spesialisasi pada industri tertentu berkaitan dengan kemampuan dan pengetahuan memadai yang dimiliki KAP mengenai jenis industri klien. Auditor menjadi lebih mudah dalam

pendeteksian salah saji dan kecurangan yang dilakukan manajemen, sehingga laporan keuangan yang disajikan memiliki kualitas tinggi.

Client importance tidak berpengaruh pada kualitas audit. Hal ini diduga auditor menganggap semua klien yang diauditnya sama. Auditor tidak membedakan klien atas dasar kepentingan ekonomi maupun reputasinya karena semua klien dianggap memiliki pengaruh yang sama kuat terhadap ekonomi maupun reputasi KAP, sehingga *client importance* tidak mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan

Sesuai dengan pembahasan, hasil dan kesimpulan di atas, beberapa saran yang bisa dijadikan pertimbangan untuk penelitian selanjutnya ialah: diharapkan untuk menggunakan proksi yang berbeda seperti *earning surprise benchmark* sebagai pengukuran kualitas audit, yang dikembangkan oleh Wibowo dan Rossieta (2009). *Adjusted R square* memiliki nilai yang masih rendah, nilai ini mencerminkan adanya keterbatasan model dalam menerangkan variabel terikat (kualitas audit). Disarankan agar menambah beberapa faktor lain misalnya *workload* atau beban kerja.

REFERENSI

- Al-Thuneibat, A. A., Ibrahim Al Issa, R. T., & Ata Baker, R. A. 2011. "Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?". *Managerial Auditing Journal*, 26 (4), pp: 317-334.
- Arestantya, Ida Ayu Radha, dan I Gde Ari Wirajaya. 2016. Ukuran Kantor Akuntan Publik sebagai Pemoderasi Pengaruh *Auditor Switching* pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 15 (2), pp: 1228-1254.
- Balsam, S, Krishnan, J., and Yang, J.S. 2003. Auditor Industri Specialization and Earning Quality. *Auditing: Journal of Practice & Theory*, 22, pp: 71-97.

- Cameran, Mara, Annalisa Prencipe and Marco Trombetta. 2009. Does Mandatory Auditor Rotation Really Improve Audit Quality? In; AAA, *Annual Meeting New York*, pp: 1-5.
- Chadegani, Arezoo Aghaei. 2011. The Determinant Factors of Auditor Switch among Companies Listed on Tehran Stock Exchange. *International Research Journal of Finance and Economics*.
- Chen, C-Y., Lin, C-J & Lin Y-C. 2004. Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure and Discretionary Accrual: Does long auditor tenure impair earning quality?. *Working Paper*. Hong Kong University of Science and Technology.
- Chen, S., Sun, S.Y.J. Wu. D. 2010. Client Importance, Institutional Improvements, and Audit Quality in China: An Office and Individual Auditor Level Analysis. *The Accounting Review*, 85 (1), pp: 127-158.
- Chi, Jr, and Lisic, 2012. Client importance and audit partner independence. *J. Account. Public Policy*, 31, pp: 320-336.
- Chung, Hyeeso dan Sanjay Kallapur. 2001. Client importance, Non Audit Services, and Abnormal Accruals. Krannert School of Management Purdue University. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=295078. Diunduh tanggal 1, bulan Oktober, tahun 2016.
- Chisnoventie, Diajeng, dan Surya Raharja. 2012. Pengaruh Ukuran KAP dan Spesialisasi Industri KAP terhadap Kualitas Audit: Tingkat Risiko Litigasi Perusahaan sebagai Variabel Moderasi. *Diponogoro Journal of Accounting*, 1 (1), pp: 1-15.
- DeAngelo, L.E. 1981. "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting and Economics*, 3, pp: 183-199.
- Ebrahim, Ahmed. 2001. Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings Management: An Additional Evidence, Rutgers University. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.504.2504&rep=rep1&type=pdf>. Diunduh tanggal 12, bulan Oktober, tahun 2016.
- Fernando, G. D., Ahmed M., dan Randal J. E. 2010. Audit Quality Attributes, Client Size and Cost of Equity Capital. *Review of Accounting and Finance*. 9 (4), pp: 363-381.
- Ghozali, Imam. 2012. *Analisis Multivariate Lanjutan dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit, Universitas Diponogoro.

- Giri, Efraim Ferdinan. 2010. Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit: Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesia. Purwokerto: *Simposium Nasional Akuntansi XIII*.
- Gul, F.A., Fung, S.Y.K., & Aini Qiu. 2007. Political Economy, Client Economic Importance and Auditor Independence: Some Evidence from Chinese Non Big4 Auditors. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=971233. Diunduh tanggal 12, bulan Oktober, tahun 2016.
- Hakim, Ifsan Lukmannul. 2015. Skandal Terungkap, CEO Toshiba Mundur. <http://bisnis.liputan6.com/read/2277114/skandal-terungkap-ceo-toshiba-mundur>. Diunduh tanggal 1, bulan Oktober, tahun 2016.
- IAI. 2014. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan*. DSAK: Jakarta.
- Kandeh, Javad Olf, Behnam S. dan Bahram S., 2014. The Effect Of Client Importance On Audit Quality Firms Accepted In Tehran Stock Exchange. *Indian J. Sci. Res*, 7(1), pp: 121-129.
- Kerler, and Brandon, 2010, The effects of trust, client importance, and goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred methods *Advances in Accounting. Elsevier incorporating Advances in International Accounting*, 26, pp: 246–258.
- Khasharmeh, Hussein Ali. 2015. Determinants of Auditor Switching In Bahraini's Listed Companies An Empirical Study, *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 3(11), pp: 73-99.
- Mardiyah, A.A. 2002. Pengaruh Perubahan Kontrak, Keefektifan Auditor, Reputasi Klien, Biaya Audit, Faktor Klien dan Faktor Auditor terhadap Auditor Changes. *Simposium Nasional Akuntansi V Semarang*.
- Menteri Keuangan. 2015. Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. 445/KM.1/2015 Tentang Sanksi Pembekuan Izin Akuntan Publik Ben Ardi, CPA. <http://www.pppk.kemenkeu.go.id/Sanksi/Details/10>. Diunduh tanggal 2, bulan Oktober, tahun 2016.
- Mustofa, Diana. 2010. The Impact of Auditor Rotation on The Audit Quality: A Field Study from Egypt. *Working Paper*. Faculty of Management Technology The German University, Cairo.
- Nasser Abu Thanir, Emelin A.W., Sharifah, dan Mohammad Hudaib. 2006. Auditor-Client Relationship: The case of Audit Tenure and *Auditor Switching* in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 21 (7), pp: 724-737.

- Novianti, Nurlita., Sutrisno, Gugus Irianto. 2010. Tenur Kantor Akuntan Publik, Tenur Partner Audit, Auditor Spesialisasi Industri, dan Kualitas Audit. Universitas Brawijaya. <http://sna.akuntansi.unikal.ac.id/daftar-makalah.html>. Diunduh tanggal 1, bulan Oktober, tahun 2016.
- Omidfar, Mahdi, Hojatollah A.G, Hamed, dan Mahobe Taheri. 2014. Investigating The Relationship Between Client Importance And Audit Quality: Evidence From TSE. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 2 (3), pp: 2177-2183.
- Otoritas Jasa Keuangan. Peraturan Nomor 29/POJK.04/2016 tentang Laporan Tahunan Emiten dan Perusahaan Publik. <http://www.ojk.go.id/>. Diunduh tanggal 1, bulan Oktober, tahun 2016.
- Owusu-Ansah, S. L. 2006. Timeliness of Corporate Annual Financial Reporting in Greece. *European Accounting Review*, 15 (2), pp: 273-287.
- Pertiwi, Nastia Putri, Amir Hasan, dan Hardi. 2016. Pengaruh Masa Perikatan Audit, Spesialisasi Industri Kap, Reputasi Kap dan Komite Audit Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi*, 4 (2), pp: 147-160.
- Pemerintah Republik Indonesia.2015. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No.20/PP/2015 Tentang Praktik Akuntan Publik.<http://www.pppk.kemenkeu.go.id/Dokumen/Details/43>. Diunduh tanggal 3, bulan Oktober, tahun 2016.
- Paramita, Ni Ketut Ayu, dan Ni Made Yenni Latrini. 2015. Pengaruh Ukuran Perusahaan, Umur Publikasi, Masa Perikatan Audit, Pergantian Manajemen pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 13 (1), pp: 142-156.
- Putri, Tifani Malinda, dan Nur Cahyonowati. 2014. Pengaruh Auditor Tenure, Ukuran Kantor Akuntan Publik, dan Ukuran Perusahaan Klien Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal Of Accounting*. 3 (2), pp: 1-11.
- Riyatno. 2007. Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik terhadap Earning Respon Coefficient. *Journal of Finance and Business*, 55 (2), pp: 148-162.
- Setiawan, W., Liswan dan Fitriany. 2011. Pengaruh Workload dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit dengan Kualitas Komite Audit sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 8 (1), pp: 36-53.

- Siregar, S.Y, Fitriany, Arie Wibowo, dan Viaka Anggraita. 2011. Rotasi dan Kualitas Audit: Evaluasi atas kebijakan menteri keuangan KMK No. 423/KMK.6/2002 tentang jasa akuntan public. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 8 (1).
- Solomon, I.M. Shields, M. dan Whittington, O.R. 1999. What Do Industry Auditors Know? *Journal of Accounting Research*, 37 (1), pp: 191-208.
- Wahono, Tri Hari dan Edi Joko Setyadi. 2014. Pengaruh Tenur, Reputasi KAP serta Ukuran Perusahaan Terhadap Kualitas Audit. *Kompartemen*, 10 (2).
- Wahyuni, Nur dan Fitriany. 2012. Pengaruh Client Importance, Tenure, dan Spesialisasi Audit terhadap Kualitas Audit. Universitas Indonesia. <http://sna.akuntansi.unikal.ac.id/daftar-makalah.html>. Diunduh tanggal 1, bulan Oktober, tahun 2016.
- Watts R., and J. Zimmerman. 1981. Auditors and the Determination of Accounting Standards. *Working Paper*, No.GPB-78-06. University of Rochester.
- Wibowo, Arie, dan RossietaHilda. 2009. “Faktor-Faktor Determinasi Kualitas Audit– Suatu Studi Dengan Pendekatan Earnings Surprise Benchmark”, *Simposium Nasional Akuntansi XII, Palembang*.