



**PENGARUH OPINI AUDITOR, AUDIT FEE, UKURAN KAP DAN UKURAN PERUSAHAAN KLIEN  
TERHADAP LOYALITAS KLIEN  
(Studi pada Perusahaan Manufaktur yang Listing di BEI)**

**Lilik Sugeng Wiyantoro**

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sultan Ageng Tirtayasa  
*li2k\_feuntirta@ymail.com*

**Aries Afdal Pratama**

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sultan Ageng Tirtayasa  
*li2k\_feuntirta@ymail.com*

**Abstract**

*The purpose of this research to know whether variable opinion auditors, audit fee, size of public accounting and size of the company affect loyalty clients on manufacturing enterprises listing in the Indonesia stock exchange. Client loyalty is an interesting topic of concern in this study to serve as a dependent variable. Loyalty is faithfulness counts for Clients and client trust against Auditors that always using the same auditor services up to the regulation set out the Government's auditor, where the 3 years when the client uses the same auditor is constantly in the regulation which established the Government then the client is considered loyal to the auditor, otherwise, once in 3 years the client has changed the auditor then the client is deemed not loyal to the auditor. Where as the opinion of the auditor, audit fee, size of public accounting and size of the company to be the deciding factor of the client loyalty which in this case being the independent variable. Processing and data analysis in this study uses the binary logistic regression in SPSS 20. Research object by 40 manufacturing companies listed in the Indonesia stock exchange (idx) with a period of 3 years in a row listings. Overall results are 2 independent variable influence significant positive and two other variables not affecting because there is another factor bigger influence. The results showed the auditor's opinion variables and the size of public accounting firm of the influential positf significantly to the loyalty of clients, while the other two variables, namely auditing fee was not significant positive effect on the client loyalty and company's size effect insignificant negative against the loyalty of clients.*

**Keyword: Client Loyalty, auditor opinion, audit fee, size of public accounting and size of company.**

**Abstrak**

Tujuan penelitian ini untuk mengetahui apakah variabel opini auditor, biaya audit, ukuran akuntan publik dan ukuran perusahaan mempengaruhi loyalitas klien pada perusahaan manufaktur yang listing di bursa efek Indonesia. Loyalitas klien adalah topik yang menarik perhatian dalam penelitian ini untuk melayani sebagai variabel dependen. Loyalitas adalah kesetiaan yang dihitung untuk Klien dan kepercayaan klien terhadap Auditor yang selalu menggunakan jasa auditor yang sama sampai dengan peraturan yang ditetapkan oleh auditor Pemerintah, di mana 3 tahun ketika klien menggunakan auditor yang sama secara konstan dalam peraturan yang menetapkan Pemerintah kemudian klien dianggap loyal kepada auditor, jika tidak, sekali dalam 3 tahun klien telah mengubah auditor maka klien dianggap tidak loyal kepada auditor. Sedangkan pendapat auditor, biaya audit, ukuran akuntan publik dan ukuran perusahaan menjadi faktor penentu loyalitas klien yang dalam hal ini menjadi variabel independen. Pengolahan dan analisis data dalam penelitian ini menggunakan regresi logistik biner pada SPSS 20. Objek penelitian oleh 40 perusahaan manufaktur yang terdaftar di bursa efek Indonesia (idx) dengan jangka waktu 3 tahun berturut-turut listing. Hasil keseluruhan adalah 2 variabel independen yang berpengaruh positif signifikan dan dua variabel lainnya tidak berpengaruh karena ada faktor lain yang lebih besar pengaruhnya. Hasil penelitian menunjukkan variabel opini auditor dan ukuran perusahaan akuntan publik dari positif

berpengaruh secara signifikan terhadap loyalitas klien, sedangkan dua variabel lainnya, yaitu biaya audit tidak berpengaruh positif signifikan terhadap loyalitas klien dan ukuran perusahaan berpengaruh tidak signifikan terhadap kesetiaan klien.

**Kata Kunci:** Loyalitas Klien, opini auditor, biaya audit, ukuran akuntan publik dan ukuran perusahaan.

## PENDAHULUAN

Manajemen perusahaan memerlukan auditor yang lebih berkualitas dan mampu memenuhi tuntutan pertumbuhan dan perkembangan perusahaan yang cepat. Jika hal tersebut tidak dapat dipenuhi kemungkinan besar perusahaan akan mengganti auditor yang ada saat ini, sebaliknya apabila auditor yang dipilih oleh perusahaan memiliki reputasi yang baik dan memiliki kredibilitas yang tinggi maka perusahaan akan mempertimbangkan kembali untuk berganti auditor.

Selain menggunakan auditor yang memiliki kredibilitas yang tinggi, klien juga biasanya akan menyesuaikan untuk menggunakan auditor yang sesuai dengan kemampuan membayarnya. Klien yang membayar biaya audit lebih tinggi akan sangat terpengaruh oleh kenaikan biaya audit dibandingkan dengan klien yang membayar audit *fee* yang lebih rendah. Hal tersebut terjadi karena klien memiliki kemampuan membayar yang berbeda-beda dalam menggunakan jasa auditor. Klien akan memilih auditor yang audit *fee* nya lebih rendah dibandingkan auditor yang audit *fee* nya tinggi (Magdy, Elias, 2011). Hal tersebut menunjukkan bahwa audit *fee* yang dikeluarkan klien akan mempengaruhi loyalitas klien terhadap auditornya yang kemudian akan menciptakan hubungan kerja sama antara klien dengan auditor.

Hubungan kerja sama yang terjalin antara klien dan auditor dalam praktiknya tidak selalu berjalan sesuai dengan harapan dari masing-masing pihak, adanya perselisihan antara klien dan auditor yang seringkali terjadi membuat klien dalam hal ini manajemen perusahaan lebih selektif untuk menggunakan auditor. Klien biasanya akan memilih auditor *big four* dibandingkan auditor *non big four*, karena auditor *big* memiliki reputasi yang baik dan lebih dipercaya oleh public dibandingkan auditor *non big*. Hal tersebut juga dipengaruhi oleh nyaman atau tidaknya perusahaan tersebut untuk tetap terus bersama auditornya. hubungan tersebut kemudian menjadi sorotan bagi beberapa kalangan bahwa adanya kekhawatiran mengenai kedekatan auditor dan klien yang terlalu lama dalam kantor akuntan publik dapat menurunkan kualitas audit.

Menghindari kedekatan dalam arti negatif antara klien dan auditor yang dapat menurunkan tingkat kualitas laporan audit, di Indonesia diberlakukan peraturan yang mengatur rotasi atau pergantian auditor yang dikeluarkan oleh Menteri Keuangan tahun 2002 dan diperbaharui kembali pada tahun 2008. Pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan KAP untuk waktu 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik untuk waktu 3 (tiga) tahun, hal tersebut diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002. Peraturan tersebut kemudian disempurnakan dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008, di mana pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP untuk waktu 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Pergantian auditor yang dilakukan klien diluar regulasi yang telah ditentukan dapat dikatakan bahwa klien tersebut tidak loyal terhadap auditornya, dan sebaliknya apabila dalam masa regulasi (3 tahun auditor) tersebut berturut-turut klien masih tetap pada auditor yang sama selama penelitian ini dilakukan maka dapat dikatakan bahwa klien tersebut loyal terhadap auditornya.

Penelitian ini didasari oleh penelitian Faraq dan Ellias (2011) yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh opini audit, audit *fee*, ukuran KAP, ukuran perusahaan klien terhadap loyalitas klien. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yang merujuk pada penelitian Faraq dan Elias (2011), adalah jika pada penelitian sebelumnya yang dilakukan di California, Amerika Serikat *audit fee* sudah diungkapkan didalam laporan keuangan perusahaannya, namun jika di Indonesia *audit fee* belum ditentukan dan tidak diungkapkan didalam laporan keuangan sehingga dalam penelitian ini *audit fee* diproyeksi melalui (Ln) total asset yang hasil penelitiannya belum tentu sama dengan penelitian sebelumnya.

## TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Teori Agency

Pemegang saham sebagai *principle* dan manajemen sebagai *agent*, dimana manajemen pihak yang bekerja demi kepentingan pemegang saham (Jensen dan Meckling, 1976). Manajemen diberikan kekuasaan untuk membuat keputusan bagi kepentingan pemegang saham. Oleh karena itu, manajemen wajib mempertanggungjawabkan semua upayanya kepada pemegang saham, bentuk dari pertanggungjawaban tersebut berupa laporan keuangan. Disinilah peran auditor dibutuhkan oleh kedua belah pihak yang memiliki kepentingan yang berbeda. Auditor harus memberikan laporan yang andal dan *realible* guna kepentingan kedua belah pihak tercapai. Namun jika terjadi loyalitas dalam arti negatif pada auditor yang dipilih maka hal tersebut memungkinkan nilai perusahaan tidak sebaik dengan kualitas auditor yang dipilih pada KAP terutama KAP *big four*. Jika hal ini terjadi, laporan keuangan perusahaan tidak dapat memberikan informasi yang relevan dan informatif terhadap pengguna laporan keuangan terutama pihak eksternal (De Angelo, 1981 ; Bockus dan Givler, 1998).

### Teori Kontrak

Watts *et al* (1986) berargumen bahwa pelaksanaan audit memainkan peranan penting dalam memonitor kontrak dan mengurangi resiko informasi. Teori kontrak menegaskan bahwa perusahaan merupakan kumpulan kontrak-kontrak antara pemasok dan konsumen dari faktor-faktor produksi. Contoh kontrak tersebut adalah kontrak antara manajemen dengan pemilik perusahaan atau pemegang saham, kontrak antara manajemen dengan karyawan, pemasok, dan kreditur. Untuk meyakinkan bahwa manajemen telah menjalankan fungsi *stewardship* secara benar dan telah memenuhi semua tuntutan kontrak dengan pihak-pihak *stakeholders* seperti investor, kreditor, karyawan, dan pemerintah diperlukan suatu pertanggungjawaban dalam bentuk informasi keuangan yang telah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum dan telah diaudit oleh pihak independen. Disinilah pentingnya sistem pelaporan akuntansi dan auditing dalam proses pemenuhan kontrak sosial perusahaan dengan pihak *stakeholders* (Wondabio, 2006).

### Teori Signal

Isyarat atau *signal* adalah tindakan yang diambil oleh manajemen perusahaan dimana manajemen mengetahui informasi yang lebih lengkap dan akurat mengenai internal perusahaan dan prospek perusahaan di masa depan daripada pihak investor. Oleh karena itu, manajer berkewajiban memberikan sinyal mengenai kondisi perusahaan kepada para *stakeholder*. Sinyal yang diberikan dapat dilakukan melalui pengungkapan informasi akuntansi seperti publikasi laporan keuangan (Made dan Heijnen, 2009). Umumnya pasar akan merespon informasi tersebut sebagai suatu sinyal *good news* atau *bad news*. Jika sinyal manajemen mengindikasikan *good news*, maka dapat meningkatkan harga saham. Namun sebaliknya, jika sinyal manajemen

mengindikasikan *bad news* dapat mengakibatkan penurunan harga saham perusahaan (Made dan Heijnen, 2009). Sinyal dari perusahaan merupakan hal yang penting bagi investor guna pengambilan keputusan. Investor dapat melakukan kesalahan dalam pengambilan keputusan ekonomi, jika informasi yang disampaikan oleh manajemen perusahaan tidak sesuai dengan kondisi perusahaan yang sebenarnya. Klien yang mendapatkan *unqualified opinion* dari auditor berarti mendapatkan signal *good news* yang akan membuat para *stakeholder* puas terhadap manajemennya yang kemudian akan menjadikan manajemen klien akan tetap menggunakan jasa auditor itu kembali untuk menghindari opini selain *unqualified opinion* apabila menggunakan jasa auditor lain.

### **Pengaruh Opini Auditor terhadap Loyalitas Klien**

Klien yang laporan auditnya wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) akan senantiasa untuk kembali menggunakan jasa auditor tersebut guna menghindari opini yang tidak wajar apabila menggunakan auditor yang berbeda (Magdy, Farag, 2011). Klien yang tetap menggunakan jasa auditor yang sebelumnya inilah yang peneliti anggap sebagai loyalitas. Dari hal tersebut maka  $H_1$  dirumuskan :

*H<sub>1</sub>: Terdapat pengaruh positif signifikan opini audit terhadap loyalitas klien*

### **Pengaruh Audit Fee terhadap Loyalitas Klien**

Audit *fee* merupakan biaya audit yang dikeluarkan klien selama masa proses jasa pelaporan audit atas laporan keuangannya, dengan harapan biaya yang telah dikeluarkan tersebut memberikan kepuasan kepada kliennya. Klien akan memilih menggunakan jasa auditor sesuai dengan kemampuan membayarnya. Biasanya klien akan memilih auditor yang biaya auditnya lebih rendah dibandingkan dengan auditor yang mematok audit *fee* yang tinggi (magdy, Farag, 2011).

*H<sub>2</sub>: Terdapat pengaruh positif signifikan audit fee terhadap loyalitas klien*

### **Pengaruh Ukuran KAP terhadap Loyalitas Klien**

Akuntan publik dapat dinilai dari ukuran KAP. Ukuran KAP dikelompokkan menjadi dua ukuran yaitu KAP besar atau disebut KAP *Big 4* dan KAP kecil atau KAP *Non-Big 4*. KAP yang termasuk kedalam golongan KAP *Big 4* dipandang akan melaksanakan proses audit dengan lebih berkualitas jika dibandingkan dengan KAP *Non-Big 4*. DeFond (1992) menyatakan bahwa kualitas audit dapat juga ditentukan oleh ukuran dari Kantor Akuntan Publik itu sendiri. KAP yang berukuran kecil memiliki sumber daya yang lebih kecil, yang kemudian dipersepsikan kualitasnya lebih rendah. Industri jasa audit merupakan industri kepercayaan yang dapat menimbulkan sikap loyal klien jika merasa puas terhadap jasa KAP (Pamudji, 2007).

*H<sub>3</sub>: Terdapat pengaruh positif signifikan ukuran KAP terhadap loyalitas klien*

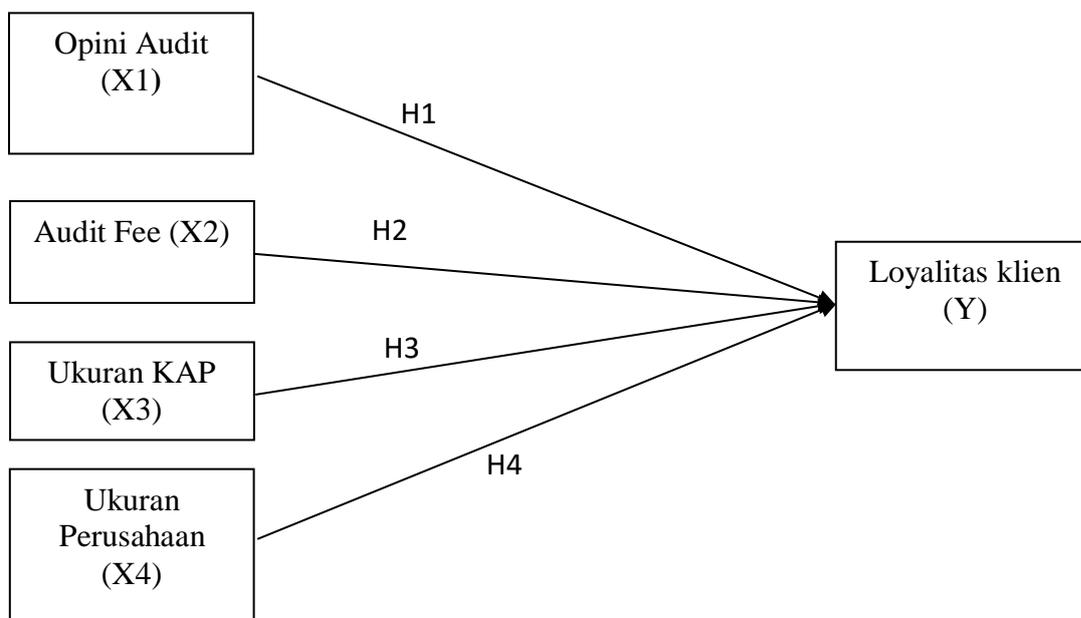
### **Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap Loyalitas Klien**

Perusahaan besar cenderung menyajikan laporan keuangan tepat waktu daripada perusahaan kecil. Menurut Dyer dan McHugh (1976) dalam Soetedjo (2006:79), perusahaan-perusahaan berskala besar cenderung menghadapi tekanan eksternal yang lebih tinggi untuk mengumumkan laporan keuangan auditan lebih awal. Perusahaan dengan skala besar cenderung ingin mempercepat penerbitan laporan keuangan audit karena perusahaan berskala besar dimonitor secara ketat oleh investor, pengawas permodalan, dan pemerintah. Untuk memenuhi hal tersebut perusahaan yang berskala besar biasanya cenderung tidak memperlumahkan dengan KAP mana laporan keuangannya diaudit dan berapa besarnya biaya yang dikeluarkan dalam proses audit asalkan KAP sebagai pemberi jasa audit sudah memiliki

reputasi yang tidak diragukan kinerjanya dan dengan cepat dapat melaporkan hasil auditnya yang dapat memuaskan klien., sehingga klien akan tetap menggunakan jasa auditor tersebut yang kemudian akan menciptakan rasa loyal klien terhadap auditornya.

$H_4$  : Terdapat pengaruh positif signifikan ukuran perusahaan terhadap loyalitas klien

Penyajian model penelitian ini dapat dilihat pada gambar 1 di lampiran



Sumber: Faraq dan Ellias (2011)

**Gambar 1. Model Penelitian**

## METODE PENELITIAN

### Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yaitu data berupa laporan keuangan perusahaan yang telah ada dan disediakan oleh perusahaan melalui Bursa Efek Indonesia. Untuk teknik pengumpulan data peneliti mendapatkan data sekunder berupa laporan keuangan perusahaan manufaktur tahun 2010 sampai dengan tahun 2012 yang diperoleh dari situs resmi BEI [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id).

### 3.1. Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang *listing* di Bursa Efek Indonesia (BEI) dengan total perusahaan manufaktur sebanyak 131 perusahaan manufaktur. Sampel dalam penelitian ini yaitu 40 perusahaan manufaktur yang *listing* di BEI dan telah diseleksi melalui *purposive sampling* sesuai dengan criteria yang telah ditentukan.

### Variabel Penelitian dan Operasionalisasi Penelitian

**Tabel 1. Variabel Penelitian dan Operasionalisasi Penelitian**

Variabel	Deskripsi	Indikator	Skala / Pengukuran	Sumber
Loyalitas Klien (variabel dependen)	Kesetiaan klien untuk tetap pada auditor	1 = jika dalam 3 tahun berturut-turut klien tetap	<i>Dummy</i>	Farag dan Elias (2011), Imam Ghozali (2011)

	yang sama dalam 3 tahun berturut-turut.	menggunakan auditor yang sama, maka klien anggap loyal 0 = jika dalam 3 tahun klien berpindah jasa audit maka klien dianggap tidak loyal.		
Opini auditor (variabel independen, X1)	Auditor memberikan opini atau pendapat mengenai kewajaran atas laporan keuangan yang diaudit sesuai dengan standar auditing dan berdasarkan temuan-temuannya	1 = Jika klien mendapatkan <i>unqualified opinion</i> (wajar tanpa pengecualian) maka klien dianggap loyal 0 = jika sebaliknya	<i>Dummy</i>	Thio Anastasia Petronila ( 2007 ), Imam Ghozali (2011).
Audit fee (variabel independen, X2)	Besarnya <i>audit fees</i> yang diterima auditor yang diproxykan melalui total asset yang dimiliki perusahaan.	Diukur dari total asset perusahaan = $\ln(\text{total asset})$	<i>Rasio</i>	Puteri Permatasari (2012), Mande & Soon (2011)
Ukuran KAP (variabel independen, X3)	Penggolongan besar atau kecil Kantor Akuntan Publik (KAP) yang ada di Indonesia. KAP besar yang berarti <i>Big four</i> , dan KAP kecil sebagai <i>Non Big four</i>	1 = jika klien menggunakan KAP <i>big four</i> , 0 = jika klien menggunakan KAP <i>non big four</i> .	<i>Dummy</i>	Farag dan Elias (2011), Imam Ghozali (2011)
			<i>Rasio</i>	

Ukuran Perusahaan (variabel independen, X4)	Ukuran yang menunjukkan besar kecilnya perusahaan, yang diproksikan melalui total penjualan. Semakin besar total penjualan semakin besar perusahaan tersebut.	Diukur dari total penjualan perusahaan = $\ln(\text{total penjualan})$		Sudarmadji dan Sularto, 2007
---------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------	--	------------------------------

### Teknik Analisis

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan SPSS 20 dengan teknik analisis *regression logistic*. Penggunaan teknik analisis *regression logistic* adalah karena variabel dependen bersifat dikotomi (loyal atau tidak loyal). Asumsi *normal distribution* tidak dapat dipenuhi karena variabel bebas merupakan campuran antara variabel kontinyu (metrik) dan kategorial (non-metrik). Kondisi seperti ini dapat dianalisis dengan *regression logistic* karena regresi ini tidak memerlukan dipenuhinya asumsi normalitas data pada variabel bebasnya (Ghozali, 2011:333).

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Pengujian Hipotesis

Pengujian dilakukan dengan menggunakan *regression binary logistic*. Analisis ini digunakan untuk menjawab hipotesis ke-1 hingga hipotesis ke-4. Pengujian hipotesis ini terdiri dari: menguji kelayakan model, menilai keseluruhan model (*overall model fit*), dan pengujian koefisien regresi. Sebelum dilakukan analisis, variabel-variabel yang akan digunakan dalam penelitian ini diuji terlebih dahulu menggunakan statistik deskriptif. Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan deskripsi suatu data yang dilihat dari rata-rata (*mean*), standar deviasi, maksimum, minimum, sum, range, kurtosis dan skewness (Ghozali, 2011:19).

### Statistik Deskriptif

Hasil statistik deskriptif dari pengolahan data, dimana loyalitas dengan jumlah responden (N) ada 119, dengan nilai minimum adalah 0 (kategori dummy yang berarti tidak loyal) dan nilai maksimum adalah 1 (kategori dummy yang berarti loyal) dengan nilai range (selisih nilai maksimum dan minimum) adalah 1, rata-rata perusahaan yang loyal terhadap auditornya dari 119 responden adalah 89 perusahaan dengan standar deviasi sebesar 0,313, dan nilai sum sebesar 106.

Hasil statistik deskriptif untuk opini auditor menunjukkan jumlah responden (N) ada 119, dengan nilai minimum 0 (selain *unqualified opinion*) dan nilai maksimum 1 (*unqualified opinion*) dengan nilai range adalah 1, rata-rata perusahaan yang mendapatkan *unqualified opinion* dari 119 responden adalah 46 perusahaan dengan standar deviasi 0,501, dan nilai sum sebesar 55.

Statistik deskriptif audit *fee* yang di proxykan melalui (LN) total asset perusahaan menunjukkan (N) ada 119 responden, dengan nilai Ln total asset perusahaan terkecil (minimum) 23,08249 dan Ln total asset terbesar (maksimum) 32,83653 dengan nilai range sebesar 9,75403,

rata-rata audit *fee* yang dikeluarkan perusahaan dari Ln total asset adalah sebesar 28,0327 dengan standar deviasi 1,797076, dan nilai sum yang merupakan penjumlahan dari 119 responden Ln total asset perusahaan sebagai proxy dari audit *fee* perusahaan yaitu sebesar 3335,898.

Dari hasil pengolahan statistik deskriptif untuk Ukuran KAP menunjukkan jumlah responden (N) ukuran KAP ada 119, dengan nilai minimum 0 (KAP *non big four*) dan nilai maksimum 1 (KAP *big four*) dengan nilai range adalah 1, rata-rata perusahaan yang menggunakan KAP *big four* dari 119 responden adalah 43 perusahaan dengan standar deviasi 0,497, dan nilai sum sebesar 51.

Hasil statistik deskriptif pada tabel diatas menunjukkan variabel ukuran perusahaan (*SIZE*) yang diproxykan melalui Ln total penjualan dengan jumlah responden (N) 119, dari 119 responden ini ukuran perusahaan dengan Ln total penjualan terkecil 21,19490 dan ukuran perusahaan dengan Ln total penjualan terbesar 32,86774 dengan nilai range 11,6728, rata-rata Ln total penjualan sebagai proxy ukuran perusahaan adalah sebesar 28,0627 dengan standar deviasi 2,056526, dan nilai sum yang merupakan penjumlahan dari 119 responden untuk Ln total penjualan sebagai proxy dari ukuran perusahaan yaitu sebesar 3339,461.

**Tabel 2. Analisis Statistik Deskriptif**

	N	Range	Minimum	Maximum	Sum	Mean	Std. Deviation	Variance
LOYALITAS	119	1	0	1	106	,89	,313	,098
OPINI	119	1	0	1	55	,46	,501	,251
AUDIT FEE	119	9,75403	23,08249	32,83653	3335,898	28,0327	1,797076	3,229
KAP	119	1	0	1	51	,43	,497	,247
SIZE	119	11,6728	21,19490	32,86774	3339,461	28,0627	2,056526	4,229
Valid N (listwise)	119							

### Menilai Kelayakan Model

Hasil pengujian *Hosmer and Lemeshow Test* nilai signifikan yang dihasilkan sebesar 0,375 > 0,05, hal ini berarti model layak untuk dilakukan penelitian selanjutnya karena nilai signifikan berada diatas 0,05. Dengan kata lain, model tidak dapat ditolak dan mampu memprediksi nilai observasinya atau dapat dikatakan model dapat diterima karena cocok dengan data observasinya. Model dikatakan fit karena nilainya sebesar 37,5% diatas 0,05 sehingga model dapat diterima.

**Tabel 3. Uji Kelayakan Model**

### Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	df	Sig.
1	8,624	8	,375

### Menilai Keseluruhan Model (*Overall model fit*)

Dengan memperhatikan nilai *-2 Log Likelihood* awal dibandingkan dengan nilai *-2 Log Likelihood* akhir terlihat terjadi penurunan. Nilai *-2 Log Likelihood* awal sebesar 82,094 sedangkan nilai *-2 Log Likelihood* akhir sebesar 62,105. Hal ini menunjukkan model regresi yang lebih baik karena terjadi penurunan nilai *-2 Log Likelihood* sebesar 19,989. *Goodness Of Fit* dapat dilihat melalui Nagelkerke R Square senilai 0,310 yang berarti variabilitas variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen adalah sebesar 31%.

**Tabel 4. Uji Keseluruhan Model (*Overall model fit*)**

#### Iteration History<sup>a,b,c</sup>

Iteration	-2 Log likelihood	Coefficients
		Constant
1	85,908	1,563
2	82,187	2,010
Step 0 3	82,094	2,096
4	82,094	2,098
5	82,094	2,098

a. Constant is included in the model.

b. Initial *-2 Log Likelihood*: 82,094

c. Estimation terminated at iteration number 5 because parameter estimates changed by less than ,001.

#### Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	62,105 <sup>a</sup>	,155	,310

a. Estimation terminated at iteration number 7 because parameter estimates changed by less than ,001.

### Analisis Pengujian Hipotesis

Berdasarkan hasil yang ditunjukkan dalam tabel yang merupakan hasil uji *Binary Logistic* untuk hipotesis 1 sampai dengan hipotesis ke 4 menunjukkan bahwa 2 variabel saja yang signifikan mempengaruhi loyalitas klien. Hal ini terlihat dari nilai probabilitas signifikan untuk opini auditor (OPINI) sebesar 0,014 ( $p < 0,05$ ), nilai signifikan untuk ukuran KAP (KAP) sebesar 0,050 ( $p \leq 0,05$ ). Sedangkan untuk variabel audit fee (AUDITFEE) dan ukuran perusahaan (SIZE) menunjukkan hasil yang tidak signifikan. Hal ini terlihat dari nilai signifikan AUDITFEE sebesar 0,557 ( $p > 0,05$ ), nilai signifikan SIZE sebesar 0,688 ( $p > 0,05$ ). Jadi dapat disimpulkan bahwa dalam penelitian ini loyalitas klien dapat dipengaruhi oleh variabel opini audit dan ukuran KAP.

**Tabel 5. Uji Hipotesis Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
OPINI	2,647	1,079	6,020	1	,014	14,117
AUDITFEE	,330	,562	,344	1	,557	1,391
Step 1 <sup>a</sup> KAP	2,279	1,164	3,832	1	,050	9,768
SIZE	-,197	,489	,162	1	,688	,822
Constant	-2,795	6,526	,183	1	,668	,061

a. Variable(s) entered on step 1: OPINI, AUDITFEE, KAP, SIZE.

## Pembahasan Hipotesis

### 1) Pengaruh Opini Auditor terhadap Loyalitas Klien

Hasil pengujian terhadap hipotesis 1, penelitian ini berhasil membuktikan bahwa opini auditor berpengaruh positif signifikan terhadap loyalitas klien. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian Magdy Farag dan Rafik Elias (2011) yang menunjukkan bahwa opini auditor berpengaruh terhadap loyalitas klien, yang artinya di Indonesia pun terjalin hubungan yang loyal antara klien dengan auditornya apabila klien mendapatkan *unqualified opinion*. Klien cenderung akan tetap untuk menggunakan auditor yang sama kembali guna menghindari opini selain *unqualified opinion* apabila berganti auditor.

### 2) Pengaruh Audit Fee terhadap Loyalitas Klien

Hasil pengujian terhadap hipotesis 2, penelitian ini tidak berhasil membuktikan bahwa audit fee berpengaruh positif signifikan terhadap loyalitas klien. Dalam penelitiannya Magdy dan Rafik (2011) menunjukan bahwa audit fee berpengaruh negatif signifikan terhadap loyalitas. Dari hasil tersebut penelitian ini bertolak belakang dengan hasil penelitian sebelumnya yang telah dilakukan Magdy Farag dan Rafik Elias (2011). Dalam penelitian sebelumnya audit fee berpengaruh negatif signifikan terhadap loyalitas klien yang artinya apabila audit fee yang dikeluarkan klien itu sesuai dengan yang dianggarkan oleh klien atau audit fee yang lebih rendah maka klien akan loyal terhadap auditor. Sedangkan hasil yang didapatkan dalam penelitian ini adalah pengaruh positif tidak signifikan yang berarti apabila audit fee yang dikeluarkan oleh klien tidak sesuai dengan yang dianggarkan klien dalam hal ini biaya audit yang lebih tinggi maka klien tidak loyal terhadap auditor. Klien akan memilih untuk menggunakan auditor yang sesuai dengan kemampuan membayarnya.

### 3) Pengaruh Ukuran KAP terhadap Loyalitas Klien

Pengujian terhadap hipotesis 3, penelitian ini berhasil membuktikan bahwa Ukuran KAP berpengaruh positif signifikan terhadap loyalitas klien. Hasil ini sesuai dengan penelitian yang telah dilakukan Magdy Farag dan Rafik Elias (2011), yang menunjukkan bahwa ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap loyalitas. Klien akan lebih memilih KAP *big four* dibandingkan KAP *non big four* dalam proses auditnya terkait dengan pertanggungjawaban kepada para *shareholdernya*, karena KAP *big* memiliki tingkat kredibilitas dan tingkat keahlian yang tinggi. Auditor *big* dipandang lebih memiliki reputasi yang sudah tidak diragukan lagi dibandingkan auditor *non big*. Hal tersebut membuat klien akan senantiasa untuk menggunakan auditor *big* untuk jasa pelaporan keuangannya karena memiliki kualitas pelaporan yang baik dan lebih dipercaya oleh publik sehingga memudahkan perusahaan untuk menarik para investor. Berdasarkan hal tersebut klien akan lebih loyal terhadap auditor *big four* dari pada auditor *non big four*.

### 4) Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap Loyalitas Klien

Hasil pengujian terhadap hipotesis 4, penelitian ini gagal membuktikan bahwa Ukuran perusahaan (*size*) berpengaruh positif signifikan terhadap loyalitas klien. Hasil tersebut sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Magdy Farag dan Rafik Elias (2011) dimana ukuran perusahaan tidak signifikan terhadap loyalitas klien. Ukuran perusahaan klien tidak menjadikan jaminan bahwa klien akan tetap pada auditor yang sama meskipun perusahaan besar memiliki kemampuan untuk membayar biaya audit yang tinggi dan menggunakan auditor besar. Perusahaan akan lebih menggunakan auditor yang dapat memberikan kenyamanan dalam proses auditnya, sehingga klien akan mencari auditor yang sesuai manajemen perusahaan dan dapat memberikan laporan audit seperti yang diharapkan perusahaan sehingga ukuran perusahaan tidak menjadikan patokan untuk klien agar tetap pada auditor yang sama terus-menerus selama regulasi.

## SIMPULAN DAN SARAN

### Simpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan, kesimpulan dari hasil penelitian ini bahwa opini auditor, dan ukuran KAP berpengaruh positif signifikan terhadap loyalitas klien, sedangkan audit *fee* dan ukuran perusahaan (*size*) tidak berpengaruh signifikan terhadap loyalitas klien.

### Saran dan Keterbatasan

Saran untuk penelitian selanjutnya bisa dikembangkan dengan melakukan penelitian terhadap pergantian KAP oleh klien. Dengan panjangnya masa penelitian yang sesuai dengan regulasi terhadap peraturan pergantian KAP yakni selama 6 tahun diharapkan penelitian selanjutnya akan lebih dapat menjelaskan faktor yang berpengaruh terhadap loyalitas klien dan diharapkan untuk mengembangkan model pengukuran loyalitas klien, misalnya dengan menambah jenis perusahaan, sehingga karakteristik perusahaan yang berbeda yang mempengaruhi loyalitas klien terhadap auditor dapat dimasukkan kedalam model pengukuran. Keterbatasan penelitian ini adalah Audit *fee* di Indonesia yang tidak diungkapkan didalam laporan keuangan menjadikan hasil dalam penelitian ini menunjukkan audit *fee* yang pengukurannya diproyeksi melalui  $\ln(\text{total asset})$  berbeda dengan penelitian terdahulu yang dilakukan Magdy Farag dan Rafik Elias (2011) di California Amerika Serikat yang besarnya audit *fee* sudah diungkapkan dalam laporan keuangan perusahaannya sehingga hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian terdahulu.

## DAFTAR PUSTAKA

- AICPA (1983), Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, Statement on Auditing Standards No. 47, *American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY.*
- AICPA (1983), Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, Statement on Auditing Standards No. 47, *American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY.*
- Bell, T.B., Bedard, J.C., Johnstone, K.M. and Smith, E.F. (2002), "RiskSM: a computerized decision aid for client acceptance and continuance risk assessments", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21, pp. 97-113.
- Bockus, K. and Gigler, F. (1998), "A theory of auditor resignation", *Journal of Accounting Research*, Vol. 36, pp. 191-208.
- Cenker, W.J. and Nagy, A.L. (2008), "Auditor resignations and auditor industry specialization", *Accounting Horizons*, Vol. 22 No. 3, pp. 279-95.
- Chi, W. dan H. Huang. n.d. *Discretionary Accruals, Audit-Firm Tenure and Auditor Tenure: An Empirical Test in Taiwan*. Department of Accounting National Taiwan University.
- Chow, C.W. dan S.J. Rice. 1982. "Qualified Audit Opinions and Auditor Switching". *The Accounting Review*, Vol. LVII, No. 2, pp. 326-335.
- DeAngelo, L.E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting a Vol. 3*, pp. 183-99.
- Defond, M.L. and Francis, J.R. (2005), "Audit research after Sarbanes-Oxley", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 24, pp. 5-30.
- DeFond, M.L. and Subramanyam, K.R. (1998), "Auditor changes and discretionary accruals", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 25, pp. 35-67.
- Dyers, J.C, and A.J. Mc Hugh, 1975. "The Timeliness of the Australian Annual Report ".*Journal of Accounting Research*. Autumn, p.204-219.
- Ebrahim, A. (2010), "Audit fee premium and auditor change: the effect of Sarbanes-Oxley Act", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 2, pp. 102-21.
- Ettredge, M., Li, C. and Sun, L. (2006), "The impact of SOX section 404 internal control quality assessment on audit delay in the SOX era", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 25 No. 2, pp. 1-23.
- Ettredge, M., Li, C. and Scholz, S. (2007), "Audit fees and auditor dismissals in the Sarbanes-Oxley era", *Accounting Horizons*, Vol. 21 No. 4, pp. 371-86.
- Ettredge, M., Heintz, J., Li, C. and Scholz, S. (2007), "Auditor realignments accompanying implementation of SOX 404 reporting requirements", *working paper, University of Kansas*, Lawrence, KS (<http://www.geogle.com> diakses 29 Desember 2011).
- Fama, E. F. dan M. C. Jensen. 1983. "Separation of Ownership and Control". *Journal of Law and Economics*, p. 327-349.
- Farag, Magdy dan Elias, Rafik. 2011. "Relative audit fees and client loyalty in the audit market". *Accounting Research Journal*, Vol. 24 Iss: 1 pp. 79 – 93
- Grothe, M. and Weirich, T.R. 2007, "Analyzing auditor changes: lack of disclosure hinders accountability to investors", *The CPA Journal*, Vol. 77 No. 12, pp. 14-23.
- Ghozali, Imam. 2011, "Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 19, Edisi 5. . Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Huang, H.W., Raghunandan, K. and Rama, D. 2009, "Audit fees for initial audit engagement before and after SOX", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 28 No. 1, pp. 171-90.
- Menteri Keuangan, 2002, *Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 tentang "Jasa Akuntan Publik"*, Jakarta.

- Menteri Keuangan, 2008, *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang "Jasa Akuntan Publik"*, Jakarta.
- Pamudji, Sugeng. 2008. "Pengaruh kualitas audit dan auditor baru serta pengalaman bagian akuntansi terhadap kepuasan dan loyalitas klien". Universitas Diponegoro : Semarang. (<http://google.com>, diakses September 2013).
- Petronila, Thio Anastasia. 2006. "Analisis skala perusahaan, opini audit dan umur perusahaan atas audit delay". Fakultas ekonomi Unika Atma Jaya : Jakarta. (<http://google.com>, diakses 20 november 2012)
- Setyorini. 2010. "Persepsi loyalitas klien terhadap kantor akuntan publik". (<http://google.com>, diakses 28 Februari 2013).
- Situs resmi BEI, Laporan Keuangan Tahunan Perusahaan Manufaktur Di Indonesia (<http://idx.co.id>, diakses 15-17 Desember 2013).
- Sudarmadji, Sularto. 2007. "Pengaruh Ukuran Perusahaan, Profitabilitas, Leverage, dan Tipe Kepemilikan Perusahaan terhadap Luas Voluntary Disclosure Laporan Keuangan Tahunan".Vol.2. Universitas Gunadarma (<http://google.com>, diakses Maret 2014).
- Zaid, Omar Abdullah dan Anne Abraham. 1994. Communication Skills in Accounting Education: Perception of Academics, Employers and Graduates Accountant. *Accounting Education*, Vol. 3 No. 3 Hal. 205-221.
- Wandabio, Sensi. L. 2006 "Evaluasi Manajemen Risiko Kantor Akuntan Publik Dalam Keputusan Penerimaan Klien (Client Accetance Decisions Berdasarkan Pertimbangan Dari Resiko Klien (Client Risk), Resiko Audit (Audit Risk) dan Resiko Bisnis KAP" (Auditor's Business Risk)" (<http://ui.ac.id>, diakses 20 November 2013).
- Wijaya, R. M Aloysius Pangky, "Faktor-faktor yang mempengaruhi pergantian auditor oleh klien". Universitas Brawijaya : Surabaya. (<http://google.com>, diakses November 2013).

