

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. Landasan Teori

##### 1. Teori Agensi

Teori keagenan membahas tentang adanya konflik kepentingan antara agen dengan prinsipal, dan konflik tersebut menjadi pemicu pergantian manajemen (Jensen dan Meckling, 1976 dalam Sulistiarini dan Sudarno, 2012). Masalah yang kemudian muncul dalam hubungan agensi adalah adanya asimetri informasi, dimana agen lebih banyak memiliki informasi dari pada prinsipal. Asimetri informasi ada dua jenis yaitu *adverse selection* dan *moral hazard*. Kesulitan bagi prinsipal untuk memastikan apakah agen sebenarnya telah bertindak untuk memaksimalkan prinsipal, guna meyakini hal tersebut maka prinsipal menggunakan auditor. Tugas dari auditor diantaranya memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan.

Bukti teoritis mengenai pergantian auditor didasarkan pada teori agensi (Sulistiarini dan Sudarno, 2012). Baik *principal* maupun *agent* ingin mendapatkan keuntungan sebesar-besarnya serta ingin terhindar dari resiko yang mungkin terjadi dalam perusahaan. Dalam teori agensi, auditor independen berperan sebagai penengah kedua belah pihak (*agent* dan *principal*) yang berbeda kepentingan. Auditor independen juga berfungsi untuk mengurangi biaya agensi yang timbul dari perilaku mementingkan diri sendiri yang dilakukan oleh manajer.

## 2. Independensi Auditor

Independensi auditor adalah sikap mental yang bebas dari pengaruh pihak lain dan tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta untuk merumuskan dan menyatakan pendapatnya (Mulyadi, 2010).

Menurut Mulyadi (2010) sikap independensi auditor dikelompokkan dalam tiga aspek yaitu *independence in fact*, *independence in appearance*, dan *independence in competence*. *Independence in fact* merupakan independensi dalam diri auditor yang berupa kejujuran dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemui dalam mengaudit. *Independence in appearance* adalah independensi seorang auditor yang ditinjau dari sudut pandang pihak lain yang mengetahui informasi yang bersangkutan dengan dirinya. Dan *independence in competence* merupakan independensi seorang auditor yang dilihat dari keahlian dan kemampuannya dalam melaksanakan tugasnya.

Maka dari itu dapat disimpulkan bahwa independensi merupakan hal yang penting bagi seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya dalam mengaudit laporan keuangan serta menilai kewajaran atas laporan keuangan.

## 3. Peraturan Tentang Rotasi Auditor

Di Indonesia peraturan mengenai kewajiban rotasi auditor telah diatur secara wajib dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang “Jasa Akuntan

Publik” mengenai pembatasan masa pemberian jasa audit oleh kantor akuntan publik selama maksimal enam tahun berturut-turut dan oleh auditor selama maksimal tiga tahun berturut-turut. Lalu pada (pasal 3 ayat 2) berisi tentang bahwa kantor akuntan publik dan akuntan publik boleh menerima kembali penugasan setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit kepada klien yang diatas. Dan (pasal 3 ayat 3) menjelaskan bahwa jasa audit umum laporan keuangan dapat diberikan kembali kepada klien yang sama melalui KAP setelah 1 tahun buku tidak diaudit oleh kantor akuntan publik tersebut.

#### 4. Pergantian Kantor Akuntan Publik

Pergantian auditor merupakan pergantian Kantor Akuntan Publik atau auditor yang dilakukan oleh klien perusahaan. Pergantian auditor dapat disebabkan oleh dua faktor yaitu faktor klien dan auditor. Faktor klien meliputi : kesulitan keuangan, manajemen yang gagal, perubahan *ownership*, *Initial Publik Offering (IPO)* sedangkan faktor auditor yaitu meliputi : *fee* audit, dan kualitas audit (Wea dan Murdiawati, 2015).

Menurut Juliantari dan Rasmini (2013), saat perusahaan mencari auditor yang baru akan terjadi ketidaksamaan informasi antara auditor dengan perusahaan. Hal ini terjadi karena informasi yang dimiliki klien jauh lebih banyak dibanding dengan informasi yang dimiliki oleh auditor, dalam keadaan ini pasti perusahaan akan mencari auditor baru yang sesuai dengan kesepakatan kerja yang sesuai kehendak perusahaan.

## 5. Ukuran KAP

Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah sebuah organisasi yang memberikan pelayanan jasa akuntansi profesional kepada perusahaan atau masyarakat. Salah satu jasa yang diberikan oleh KAP adalah jasa audit umum atas laporan keuangan perusahaan. Dalam melakukan jasa ini, kantor akuntan publik akan melakukan penilaian terhadap laporan keuangan perusahaan dan memberikan opini atas laporan keuangan tersebut.

Menurut Wahyuni (2013) ukuran KAP dibagi tiga yaitu KAP big yaitu KAP yang berafiliasi dengan big four, KAP medium yaitu KAP non big four namun berafiliasi dengan kantor akuntan publik asing (KAPA) atau organisasi audit asing (OAA) dan KAP small yaitu KAP non big four dan tidak berafiliasi dengan KAPA atau OAA. KAP big seperti Big Four biasanya dianggap lebih mampu mempertahankan independensinya daripada KAP small.

**Tabel 2.1**  
**Afiliasi KAP Big Four di Indonesia**

<b>KAP Big Four</b>	<b>Afiliasi di Indonesia</b>
Delloitte	Osman Bing Satrio & Eny dan pada tahun 2016 berubah nama menjadi Satrio Bing Eny dan Rekan hingga.
Ernst & Young (EY)	Purwantono, Suherman & Surja pada tahun 2013 dan pada tahun 2015 berubah nama menjadi Purwantono, Sungkoro & surja.
KPMG	Siddharta, Widjaja & Rekan
PWC	Tanudiredja, Wibisana dan Rekan dan pada tahun 2015 berubah nama menjadi Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekan

Sumber : Menurut data IDX Fact Book, mengenai daftar akuntan publik perusahaan pertambangan di BEI periode 2013-2016

**Tabel 2.2**  
**Afiliasi KAP International di Indonesia**

<b>KAP Internasional</b>	<b>Afiliasi di Indonesia</b>
TIAG International	Hertanto, Grace, Karunawan
Mazars	Tjiendradjaja & Handoko Tomo dan pada tahun 2015 berubah nama menjadi Aria Kanaka dan Rekan
RSM Internationa	Aryanto, Amir Jusuf, Mawar & Saptoto dan pada tahun 2015 berubah nama menjadi Amir Abadi Jusuf, Aryanto, Mawar & Rekan
Crowe Horwath International	Kosasih, Nurdiyaman, Tjahjo & Rekan
Baker Tilly International Limited	Johan Malonda Mustika & Rekan
Praxity	Y. Satoso & Rekan
Moore Rowland CPA	Handoko Tomo Samuel & Rekan
Eura Audit International	Budiman, Wawan, Pamudji & Rekan

Sumber : Menurut data IDX Fact Book, mengenai daftar akuntan publik perusahaan pertambangan di BEI periode 2013- 2016

#### 6. Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan merupakan suatu penetapan besar kecilnya perusahaan. Semakin tinggi total aset yang menunjukkan harta yang dimiliki perusahaan mengindikasikan bahwa perusahaan tersebut tergolong perusahaan besar (Rifai dkk, 2015). Ukuran perusahaan secara langsung akan mencerminkan tinggi rendahnya aktivitas operasi perusahaan. Perusahaan yang besar umumnya lebih kompleks dibandingkan dengan perusahaan atau entitas yang lebih kecil (Kurniaty, 2014). Peningkatan ukuran perusahaan, memungkinkan terjadinya peningkatan jumlah konflik dan mengakibatkan meningkatnya keinginan untuk membedakan kualitas auditor (Nasser, et al., 2006) dalam (Astuti dan Ramantha, 2014). Dengan demikian, perusahaan yang besar akan beralih ke auditor yang lebih besar.

## 7. Tingkat Pertumbuhan Perusahaan

Tingkat pertumbuhan perusahaan adalah sebuah skala untuk mengukur seberapa baik perusahaan mempertahankan posisi ekonominya, baik dalam industrinya maupun dalam kegiatan ekonomi secara keseluruhan. Ketika tingkat pertumbuhan perusahaan tinggi, maka auditor akan cenderung mempertahankan KAP daripada tingkat pertumbuhan perusahaan yang rendah (Aprianti dan Sri, 2017).

## 8. Kesulitan Keuangan Perusahaan

Kesulitan keuangan perusahaan merupakan kondisi perusahaan yang sedang mengalami masa kesulitan dalam keuangan. Kondisi perusahaan merupakan gambaran umum suatu perusahaan. Kondisi keuangan juga dapat menjadi salah satu faktor untuk pengambilan suatu keputusan dalam melakukan pergantian auditor. Dalam kondisi kesulitan keuangan perusahaan, maka perusahaan akan cenderung lebih besar untuk melakukan pergantian auditor (Abdilah dan Sabeni, 2013).

Dalam penelitian ini kesulitan keuangan dihitung menggunakan rasio DER (*Debt to Equity Ratio*) sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Wea dan Murdiawati (2015). Rasio DER dihitung dengan total hutang dibagi dengan total ekuitas kemudian dikalikan dengan 100%. Total hutang merupakan total kewajiban suatu perusahaan (baik itu hutang jangka pendek maupun hutang yang jangka panjang), sedangkan total ekuitas merupakan total modal perusahaan itu sendiri (total modal saham yang telah disetor dan laba yang ditahan) yang dimiliki oleh suatu perusahaan. Apabila semakin tinggi rasio DERnya itu menunjukkan total

hutang semakin besar dibandingkan dengan total ekuitas, sehingga akan berdampak pada beban perusahaan kepada kreditur yang semakin meningkat.

#### 9. Pergantian Manajemen

Pergantian manajemen disebabkan karena pihak manajemen berhenti karena kemauan sendiri atau keputusan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS), sehingga pemegang saham harus melakukan pergantian manajemen yang baru yaitu direktur utama atau *Chief Executive Officer* (CEO). Dengan adanya CEO yang baru mengakibatkan perubahan pada kebijakan di dalam perusahaan seperti dalam bidang akuntansi, keuangan dan pemilihan sebuah kantor akuntan publik (Wea dan Murdiawati, 2015). Sehingga dengan adanya pergantian pada manajemen, maka perusahaan cenderung untuk melakukan pergantian auditor.

### B. Hasil Penelitian Terdahulu

**Tabel 2.3**  
**Penelitian Terdahulu**

No	Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
1	Sihotang (2014)	Variabel Y : <i>Auditor Switching</i>  Variabel X : Opini Audit, Ukuran KAP, Pertumbuhan Perusahaan, <i>Financial Distress</i> , dan Komite Audit	ukuran KAP dan pertumbuhan perusahaan memberi pengaruh negatif terhadap <i>auditor switching</i> , sedangkan variabel <i>financial distress</i> memberikan pengaruh positif terhadap <i>auditor switching</i> . Variabel opini audit dan komite audit tidak menunjukkan pengaruh terhadap keputusan perusahaan untuk melakukan <i>auditor switching</i> .
2	Saidin, dkk (2016)	Variabel Y : <i>Auditor Switching</i>	Pergantian manajemen berpengaruh positif terhadap

No	Penelitian	Variabel	Hasil Penelitian
		Variabel X : Opini Audit, Ukuran KAP, <i>Financial Distress</i> , Ukuran Perusahaan dan Pertumbuhan Perusahaan.	<i>auditor switching</i> , sedangkan ukuran KAP, kesulitan keuangan ( <i>financial distress</i> ), ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap <i>auditor switching</i> . Opini auditor dan pertumbuhan perusahaan tidak berpengaruh signifikan terhadap <i>auditor switching</i> .
3	Juliantari dan Rasmini (2013)	Variabel Y : <i>Auditor Switching</i>  Variabel X : Ukuran KAP, Ukuran Perusahaan, Opini Audit, Pergantian Manajemen	Ukuran KAP berpengaruh negatif pada <i>auditor switching</i> , ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap <i>auditor switching</i> . Sedangkan opini audit dan pergantian manajemen tidak berpengaruh terhadap <i>auditor switching</i> .
4	Astuti dan Ramantha (2014)	Variabel Y : Pergantian Auditor  Variabel X : Audit Fee, Opini Audit, Ukuran Perusahaan dan <i>Financial Distress</i>	audit fee, opini audit going concern dan ukuran perusahaan berpengaruh positif pada pergantian auditor. Sedangkan <i>financial distress</i> tidak berpengaruh pada pergantian auditor.
5	Soraya dan Haridhi (2017)	Variabel Y : <i>Auditor Switching</i>  Variabel X : Pergantian Manajemen, Kepemilikan Publik, <i>Financial Distress</i> , Ukuran KAP	Audit delay, pergantian manajemen, dan pertumbuhan perusahaan secara bersama-sama berpengaruh positif terhadap voluntary auditor switching
6	Dwiyanti dan Sabeni (2014)	Variabel Y : <i>Auditor Switching</i>  Variabel X : Perubahan Manajemen, Opini Audit, Ukuran Perusahaan, Kualitas Audit, <i>Financial Distress</i> dan Fee Audit.	Perubahan manajemen, opini wajar dengan pengecualian, ukuran perusahaan, kualitas audit dan <i>financial distress</i> berpengaruh signifikan terhadap <i>auditor switching</i> . Fee audit merupakan variabel yang tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap <i>auditor switching</i> .

Lanjutan Tabel 2.3

7	Djamalilleil (2015)	Variabel Y : <i>Auditor Switching</i>  Variabel X : Opini audit, Perubahan ROA, Kesulitan Keuangan, Ukuran Perusahaan, Pergantian manajemen, dan ukuran KAP	Opini audit, kesulitan keuangan, pergantian manajemen berpengaruh terhadap auditor switching. Sedangkan perubahan ROA, ukuran perusahaan dan ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap <i>auditor switching</i> .
8	Suarjana dan Widhiyani (2015)	Variabel Y : <i>Auditor Switching</i>  Variabel X : Opini Audit, Reputasi audit, Perubahan Rentabilitas dan pertumbuhan perusahaan	Opini Audit berpengaruh positif terhadap <i>auditor switching</i> . Pertumbuhan perusahaan berpengaruh negatif terhadap <i>auditor switching</i> . Reputasi auditor, ukuran perusahaan dan perubahan rentabilitas tidak berpengaruh terhadap terjadinya <i>auditor switching</i> .
9	Agiastuti dan Saputra (2016)	Variabel Y : <i>Auditor Switching</i>  Variabel X : <i>Financial Distress</i> , going concern opinion, management changes, dan reputasi KAP	financial distress, going concern opinion, management changes, dan reputasi KAP berpengaruh positif pada voluntary auditor switching.

### C. Kerangka Pemikiran

Pergantian KAP adalah pergantian Kantor Akuntan Publik yang dilakukan oleh perusahaan klien. Hal ini dapat disebabkan karena beberapa faktor yang berasal dari faktor klien maupun faktor auditor. Dalam penelitian ini faktor yang mempengaruhi pergantian auditor ada dua yaitu faktor klien dan faktor auditor. Faktor klien meliputi: ukuran perusahaan, tingkat pertumbuhan perusahaan, kesulitan keuangan perusahaan, dan pergantian manajemen sedangkan faktor auditor yaitu ukuran KAP.

Ukuran KAP dibedakan menjadi tiga kelompok yaitu KAP *big* adalah KAP yang berafiliasi dengan *Big Four*, KAP medium adalah KAP *non big four* berafiliasi dengan KAP Asing (KAPA) atau organisasi audit asing (OAA) dan KAP *small* adalah KAP yang tidak berafiliasi dengan *Big Four*. Ukuran KAP yang besar akan mempertahankan independensinya karena memiliki reputasi yang tinggi dalam lingkungan bisnis dan merupakan kualitas audit yang tinggi (Juliantari dan Rasmini, 2013). Sehingga perusahaan yang menggunakan jasa dengan ukuran KAP berafiliasi *Big Four* cenderung kecil untuk berganti KAP. Hal ini didukung oleh Saidin, dkk (2016) menyatakan bahwa ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap pergantian auditor.

Ukuran perusahaan merupakan suatu penetapan besar kecilnya perusahaan. Semakin tinggi total aset yang menunjukkan harta yang dimiliki perusahaan mengindikasikan bahwa perusahaan tersebut tergolong perusahaan besar (Rifai dkk, 2015). Peningkatan ukuran perusahaan, memungkinkan terjadinya peningkatan jumlah konflik dan mengakibatkan meningkatnya keinginan untuk membedakan kualitas auditor (Nasser, et al., 2006) dalam (Astuti dan Ramantha, 2014). Dengan demikian, perusahaan yang besar akan beralih ke auditor yang lebih besar. Penelitian Juliantari dan Rasmini (2013) mengungkapkan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap pergantian auditor.

Ketika tingkat pertumbuhan perusahaan tinggi, maka auditor akan cenderung mempertahankan KAP daripada tingkat pertumbuhan perusahaan

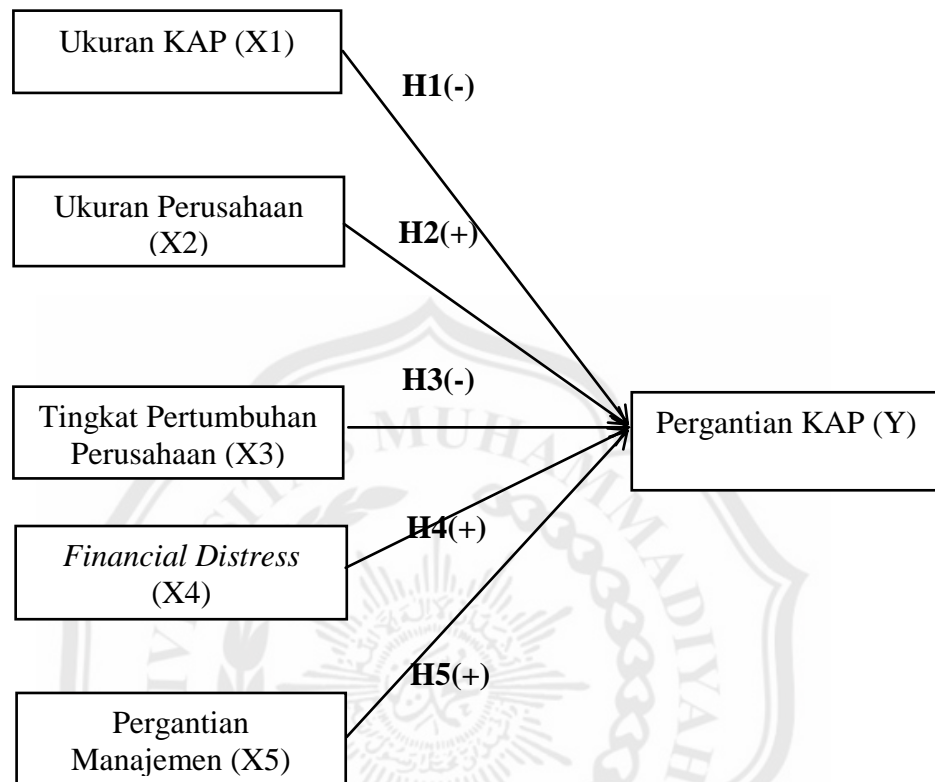
yang rendah (Aprianti dan Sri, 2017). Penelitian Sihotang (2014) menunjukkan bahwa pertumbuhan perusahaan berpengaruh positif terhadap pergantian auditor.

Kondisi keuangan dapat menjadi salah satu faktor untuk pengambilan suatu keputusan dalam melakukan pergantian auditor. Dalam kondisi kesulitan keuangan perusahaan, maka perusahaan akan cenderung lebih besar untuk melakukan pergantian auditor (Abdillah dan Sabeni, 2013). Penelitian yang dilakukan oleh Djamalilleil (2015) menyatakan bahwa kesulitan keuangan perusahaan berpengaruh positif terhadap pergantian auditor.

Pergantian manajemen disebabkan karena pihak manajemen berhenti karena kemauan sendiri atau keputusan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS), sehingga pemegang saham harus melakukan pergantian manajemen yang baru yaitu direktur utama atau *Chief Executive Officer* (CEO). Dengan adanya CEO yang baru mengakibatkan perubahan pada kebijakan di dalam perusahaan seperti dalam bidang akuntansi, keuangan dan pemilihan sebuah KAP (Wea dan Murdiawati, 2015). Sehingga dengan adanya pergantian pada manajemen, maka perusahaan cenderung untuk melakukan pergantian auditor. Penelitian Saidin, dkk (2016) menghasilkan bahwa pergantian manajemen berpengaruh positif terhadap pergantian auditor.

Berdasarkan penelitian terdahulu dan uraian diatas, maka kerangka pemikiran dalam penekitian ini adalah sebagai berikut :

**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran**



#### **D. Hipotesis**

##### **1. Pengaruh Ukuran KAP dengan Pergantian Kantor Akuntan Publik**

Ukuran KAP dibedakan menjadi tiga kelompok yaitu KAP *big* adalah KAP yang berafiliasi dengan *big four*, KAP *medium* adalah KAP yang tidak berafiliasi dengan *big four* namun berafiliasi dengan KAP Asing (KAPA) atau Organisasi Audit Asing (OAA) dan KAP kecil adalah KAP yang tidak berafiliasi dengan *big four*. KAP yang berafiliasi dengan *big four* memiliki kualitas yang lebih tinggi dan dianggap lebih mampu meningkatkan independensi apabila dibandingkan dengan KAP yang tidak berafiliasi dengan *big four* (Sugiarti dan Pramono, 2016). Sehingga

perusahaan yang menggunakan jasa audit dengan ukuran KAP yang berafiliasi dengan *big four* cenderung kecil untuk melakukan pergantian auditor. Hal ini didukung oleh penelitian Saidin, dkk (2016), Sihotang (2014) dan Juliantari dan Rasmini (2013) membuktikan bahwa ukuran KAP berpengaruh negatif pada pergantian auditor.

Berdasarkan uraian diatas maka rumusan hipotesis yang dibentuk adalah sebagai berikut :

**H1 : Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik.**

2. Pengaruh Ukuran perusahaan dengan Pergantian Kantor Akuntan Publik

Ukuran perusahaan merupakan tingkat besar kecilnya perusahaan yang dilihat dari total aset (Wea dan Murdiawati 2015). Menurut (Wijayani, 2011 dalam Sulistianto dan Darsono, 2015) perusahaan yang besar akan beralih ke auditor yang lebih besar dikarenakan auditee yang besar biasanya lebih rumit dalam hal operasionalnya sehingga memerlukan keahlian auditor yang lebih. Penelitian Juliantari dan Rasmini (2013), dan Astuti dan Ramantha (2014) mengungkapkan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap pergantian auditor.

Berdasarkan uraian diatas maka rumusan hipotesis yang dibentuk adalah sebagai berikut :

**H2 : Ukuran Perusahaan berpengaruh positif terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik.**

3. Pengaruh Tingkat Pertumbuhan Perusahaan dengan Pergantian Kantor Akuntan Publik

Tingkat pertumbuhan perusahaan adalah sebuah skala untuk mengukur seberapa baik perusahaan mempertahankan posisi ekonominya, baik dalam industrinya maupun dalam kegiatan ekonomi secara keseluruhan. Ketika tingkat pertumbuhan perusahaan tinggi, maka auditor akan cenderung mempertahankan KAP daripada tingkat pertumbuhan perusahaan yang rendah (Aprianti dan Sri, 2017). Penelitian Suarjana dan Widhiyani (2015), dan Sihotang (2014) menunjukkan bahwa pertumbuhan perusahaan berpengaruh negatif terhadap pergantian auditor. Berdasarkan uraian diatas maka rumusan hipotesis yang dibentuk adalah sebagai berikut :

**H3 : Tingkat Pertumbuhan Perusahaan berpengaruh negatif terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik.**

4. Pengaruh Kesulitan Keuangan Perusahaan dengan Pergantian Kantor Akuntan Publik

Kesulitan keuangan perusahaan merupakan kondisi perusahaan yang sedang mengalami masa kesulitan dalam keuangan. Kondisi perusahaan merupakan gambaran umum suatu perusahaan. Kondisi keuangan juga dapat menjadi salah satu faktor untuk pengambilan suatu keputusan dalam melakukan pergantian auditor. Dalam kondisi yang seperti ini perusahaan cenderung lebih besar untuk melakukan pergantian auditor (Abdillah dan Sabeni, 2013). Penelitian yang dilakukan oleh

Sihotang (2014), Dwiyanti dan Sabeni (2014) dan Djamalilleil (2015), menyatakan bahwa *financial distress* berpengaruh positif terhadap pergantian auditor.

Berdasarkan uraian diatas maka rumusan hipotesis yang dibentuk adalah sebagai berikut :

**H4 : Kesulitan Keuangan Perusahaan berpengaruh positif terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik**

5. Pengaruh Pergantian Manajemen dengan Pergantian Kantor Akuntan Publik

Pergantian manajemen disebabkan karena pihak manajemen berhenti karena kemauan sendiri atau keputusan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS), sehingga pemegang saham harus melakukan pergantian manajemen yang baru yaitu direktur utama atau *Chief Executive Officer* (CEO). Dengan adanya CEO yang baru mengakibatkan perubahan pada kebijakan di dalam perusahaan seperti dalam bidang akuntansi, keuangan dan pemilihan sebuah KAP (Wea dan Murdiawati, 2015). Sehingga dengan adanya pergantian pada manajemen, maka perusahaan cenderung untuk melakukan pergantian auditor. Penelitian Agiastuti dan Saputra (2016), Soraya dan Haridhi (2017) dan Saidin, dkk (2016) menghasilkan bahwa pergantian manajemen berpengaruh positif terhadap pergantian auditor.

Berdasarkan uraian diatas maka rumusan hipotesis yang dibentuk adalah sebagai berikut :

**H5 : Pergantian Manejemen berpengaruh positif terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik.**