

Agresivitas Pajak, *Audit Delay* dan Pergantian Auditor

Sasa Sabilla^{1*}, Erinoss NR²

^{1,2} Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Negeri Padang, Padang

*Korespondensi: sasyabilla0004@gmail.com

Tanggal Masuk:
20 Oktober 2022
Tanggal Revisi:
15 Mei 2023
Tanggal Diterima:
21 Juni 2023

Keywords: *Audit Delay*;
Auditor Switching; *Tax*
Aggressiveness.

How to cite (APA 6th style)

Sabilla, S., & NR, Erinoss. (2023). Agresivitas Pajak, *Audit Delay* dan Pergantian Auditor. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)*, 5 (3), 1084-1097.

DOI:

<https://doi.org/10.24036/jea.v5i3.695>

Abstract

The purpose of this study was to analyze the effect of tax aggressiveness and audit delay on auditor switching. The data used in this study are financial reports consumer goods listed on the Indonesia Stock Exchange for the 2016-2019 period. The data sampling method used purposive sampling method, based on certain criteria obtained a sample of 108 company data. Auditor switching is measured by a dummy variable. The type of data used in this study is secondary data obtained from the IDX website and the website of the company concerned. Testing the hypothesis of this study using logistic regression analysis. The results show that tax aggressiveness has a positive effect on auditor switching, while audit delays have no effect on auditor switching.



This is an open access article distributed under the [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

PENDAHULUAN

Perusahaan yang telah *go public* berkewajiban untuk menerbitkan laporan keuangan perusahaan secara terbuka dan luas. Pihak eksternal memiliki kepentingan untuk memperoleh informasi yang terkandung dalam laporan keuangan yang bisa dipertanggungjawabkan dan terpercaya. Auditor berperan sebagai pihak independen yang mampu memediasi perbedaan kepentingan antara direksi perusahaan dan pemegang saham dengan memberikan jaminan keandalan laporan keuangan yang berguna dalam proses pengambilan keputusan bagi pengguna laporan keuangan (Wibowo & Rahmawati, 2019).

Menurut SPAP (2001) dalam melakukan pekerjaannya, auditor harus mematuhi Kode Etik Ikatan Akuntan Publik yang mencakup aturan etika kontemporer akuntan publik, namun dalam prakteknya tidak semua auditor memiliki sikap independen dan tanggung jawab yang tinggi sehingga akan menimbulkan banyak kasus manipulasi laporan keuangan. Independensi auditor dapat hilang karena adanya hubungan pribadi dengan klien sehingga mempengaruhi sikap mental dan opini audit yang akan diberikan (Abdul Nasser et al., 2006; Wibowo & Rahmawati, 2019).

Kasus yang menggemparkan global terkait dengan tanggung jawab auditor adalah kasus Toshiba dan KAP Ernst & Young pada tahun 2015, yaitu kasus penggelembungan laba perusahaan sebesar US\$ 1,2 miliar sejak tahun 2008 (Hakim, 2015). Kasus yang menjerat Toshiba dan KAP Ernst & Young telah melakukan pelanggaran terhadap ISA 200, ISA 240

dan ISA 315. Masa perikatan yang panjang bisa saja mengakibatkan tingkat independen auditor menurun (Nasser et al., 2006). KAP EY telah menjadi auditor independen Toshiba selama 12 tahun yaitu sejak tahun 2002, hal tersebut yang menjadi salah satu alasan yang membuat partner KAP EY memiliki rasa percaya yang tinggi terhadap laporan keuangan Toshiba sebab selama masa audit tidak pernah ditemukan masalah sebelumnya.

Pemerintah Indonesia telah mengatur pergantian auditor dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 pasal 6 yang kemudian dilakukan perubahan dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 359/KMK.06/2003 mengenai jasa akuntan public yaitu pada pasal 2. Peraturan Menteri Keuangan kembali dikeluarkan yaitu PMK No. 17/PMK.01/2008 pasal 3 ayat 1 yang berisikan KAP hanya dapat melakukan audit terhadap perusahaan klien maksimal 6 tahun berturut-turut dan AP maksimal 3 tahun berturut-turut. Peraturan terbaru terkait pergantian auditor yaitu Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 tentang praktik akuntan publik pasal 11 ayat 1 yaitu mengatur seorang AP hanya dapat memberikan jasa audit selama 5 tahun berturut-turut dan bisa melakukan jasa audit kembali setelah 2 tahun berturut-turut tidak memberikan jasa audit.

Pergantian auditor dapat diklasifikasikan sebagai tindakan wajib (*mandatory*) dan sukarela (*voluntary*) (Wibowo & Rahmawati, 2019). Pergantian auditor secara wajib diatur dalam Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 tentang praktik akuntan publik yaitu Akuntan Publik dapat melakukan tugas audit selama 5 tahun berturut-turut. Pergantian auditor secara sukarela dapat dilakukan jika perusahaan memiliki keinginan untuk mengganti KAP atas dasar sukarela. Pergantian auditor secara sukarela (*voluntary*) dapat disebabkan oleh pengunduran diri auditor dari perikatan ataupun pemecatan auditor oleh klien.

Kasus yang terjadi di Indonesia melibatkan PT Tiga Pilar Sejahtera Foods Tbk (AISA) yaitu perusahaan yang bergerak dibidang makanan dan minuman. Mengutip dari CNBC Indonesia, kasus bermula dari gagalnya bisnis anak usaha perseroan yaitu PT Indo Beras Unggul yang disebabkan karena terbongkarnya praktik mengoplos beras. Setelah kasus itu bergulir, AISA mengalami masalah keuangan sehingga kesulitan untuk membayar pokok obligasi berikut bunganya sehingga mengakibatkan gagal bayar (Sidik, 2019). Tidak berselang lama tepatnya pada tanggal 22 Oktober 2018 AISA kembali mengadakan RUPS Luar Biasa dengan keputusan mengganti jajaran direksi dan komisaris yang disetujui 56% pemegang saham yang hadir. Manajemen baru AISA kemudian menugaskan KAP Ernst & Young (EY) untuk melakukan pemeriksaan atas beberapa akun dalam laporan keuangan yang diduga overstatement.

Sebelumnya laporan keuangan AISA diaudit oleh KAP Amir Abadi Jusuf, Aryanto, Mawar dan Rekan, kemudian perusahaan melalui manajemen baru memutuskan untuk mengganti auditor independen menjadi EY. Penunjukan EY bertujuan untuk memberikan kepastian kepada pemangku kepentingan mengenai kualitas laporan keuangan perusahaan. Penggantian auditor independen dilakukan secara sukarela oleh manajemen baru untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan. Dilansir dari CNBC Indonesia laporan keuangan AISA diketahui juga mengalami audit delay yaitu pada laporan keuangan auditan 2018 yang per tanggal 9 Mei 2019 dimuatnya berita tersebut belum menerbitkan laporan keuangan perusahaan (Ayuningtyas, 2019).

Penyebab perusahaan melakukan pergantian auditor tidak dijelaskan dalam laporan keuangan sehingga akan menimbulkan beragam spekulasi terkait alasan dilakukannya pergantian auditor. Penelitian terkait penyebab dilakukannya pergantian auditor perlu untuk dikaji dan diteliti lebih lanjut. Penelitian ini membatasi faktor yang memiliki pengaruh terhadap pergantian auditor menjadi *audit delay* dan agresivitas pajak. Pembatasan variabel dilakukan karena banyaknya faktor yang berkemungkinan mempengaruhi pergantian auditor, sehingga perlu untuk dibatasi agar penelitian tetap berfokus pada 2 variabel tersebut. Variabel

audit delay dipilih karena variabel tersebut sesuai dan berkaitan dengan fenomena kasus yang telah dipaparkan sebelumnya (kasus AISA).

Agresivitas pajak adalah tindakan perusahaan untuk mengurangi jumlah pajak yang terutang, sehingga jumlah pajak yang terutang menjadi seminimal mungkin, tindakan itu dapat dikategorikan sebagai bentuk penghindaran pajak atau penggelapan pajak (Majidah & Husnimubaroq, 2019). Perusahaan klien yang melakukan agresivitas pajak dapat meningkatkan risiko audit yang berhubungan dengan reputasi dan nama baik auditor serta dapat memicu munculnya konflik dengan manajemen perusahaan, hal itulah yang mendorong auditor untuk memilih mengundurkan diri dari penugasannya (Goh et al., 2013).

Audit delay adalah lamanya waktu yang diperlukan oleh auditor untuk menerbitkan laporan audit berdasarkan kinerja keuangan perusahaan klien sampai dengan tanggal opini audit dalam laporan keuangan auditan diserahkan dan ditandatangani. Lama waktu pengerjaan audit dipengaruhi oleh kerumitan proses audit (Yanti & Badera, 2018). Jika perusahaan terlambat mempublikasikan laporan keuangan dapat menimbulkan persepsi bahwa perusahaan sedang dalam kondisi kurang baik sehingga dapat mengurangi tingkat kepercayaan investor terhadap perusahaan (Dwiphayana & Suputra, 2019) Keterlambatan penerbitan laporan keuangan auditan yang disebabkan oleh *audit delay* bisa mendorong perusahaan klien untuk memilih mengganti auditor demi mengembalikan kepercayaan investor pada perusahaan.

Penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi pergantian auditor telah banyak dilakukan, namun hasilnya masih saja kontradiktif (Wulandari & Suputra, 2018). Perbedaan hasil penelitian ini disebabkan oleh perbedaan variabel bebas (variabel x) yang diteliti, sumber data, sektor industri yang diteliti serta periode tahun pengamatan yang beragam. Hasil penelitian terdahulu belum mampu memberikan kesimpulan yang kuat mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi pergantian auditor secara sukarela (Wibowo & Rahmawati, 2019). Perbedaan hasil dan keterbatasan penelitian sebelumnya menjadikan penelitian ini menarik untuk diteliti lebih lanjut.

Penelitian ini merujuk pada penelitian Mande & Son (2011) yaitu menguji apakah *audit delay* akan menyebabkan perubahan auditor pada tahun berikutnya dengan sampel penelitian semua perusahaan yang mencantumkan *audit fee* dan tanggal laporan auditor yang terdaftar pada *audit analytics* periode 2002-2006. Hasil dari penelitian tersebut adalah adanya pergantian auditor yang dilakukan oleh perusahaan setelah terjadi *audit delay* yang cukup panjang dan perusahaan tersebut cenderung untuk mengganti KAP saat itu dengan KAP yang lebih kecil.

Objek penelitian ini yaitu perusahaan sektor barang konsumsi yang terdaftar di BEI tahun 2016-2019. Sektor barang konsumsi menarik untuk diteliti sebab merupakan salah satu sektor yang memiliki peran yang sangat penting dan memicu pertumbuhan ekonomi negara karena kebutuhan hidup yang semakin meningkat. Data yang digunakan yaitu dalam rentang tahun 2016 sampai tahun 2019. Data dipilih sebanyak 4 tahun pengamatan dan hanya sampai tahun 2019 sebab pada tahun 2020 terjadi *pandemic Covid 19* sehingga hampir semua sektor industri terkena dampaknya dan mengalami kerugian. Penelitian ini tidak bisa menggunakan data perusahaan yang mengalami kerugian, sehingga waktu pengamatan ditentukan sampai tahun 2019 atau sebelum *pandemic Covid 19* terjadi.

Tujuan penelitian ini adalah menganalisis pengaruh agresivitas pajak dan *audit delay* terhadap pergantian auditor. Penelitian ini diharapkan bermanfaat bagi akademisi dan peneliti lain sebagai tambahan literature dan acuan referensi untuk penelitian mendatang. Manfaat bagi KAP adalah sebagai bahan dan tambahan informasi untuk membantu profesi akuntan publik dan KAP dalam upaya meningkatkan kualitas pelayanan kepada klien sehingga bisa meminimalkan adanya pergantian auditor.

REVIU LITERATUR DAN HIPOTESIS

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan melandasi hubungan antara pihak manajemen sebagai *agent* dan pihak eksternal perusahaan/pemilik yang juga memakai laporan keuangan sebagai *principal* (Wibowo & Rahmawati, 2019). Teori keagenan timbul karena terjadinya hubungan kesepakatan antara *principal* dan *agent* (Yanti & Badera, 2018). Menurut Jensen dan Meckling (1976) hubungan keagenan terjadi karena adanya kontrak untuk melaksanakan tugas untuk memenuhi kepentingan pihak *principal*. Masalah keagenan dapat muncul karena adanya konflik kepentingan dan asimetri informasi antara *agent* dan *principal* (Jensen & Meckling, 1976).

Teori keagenan didasari oleh 3 asumsi yaitu bounded rationality (pemikiran terbatas mengenai masa mendatang), risk averse (menghindari risiko), self interest (mementingkan diri sendiri). Teori keagenan ditekankan sebagai solusi dari permasalahan yang timbul dari hubungan keagenan (Yunita, 2021). Konflik kepentingan dapat dikurangi dengan adanya pihak ketiga yang bertindak sebagai penengah yaitu auditor independen.

Pergantian Auditor (*Auditor Switching*)

Auditor switching atau pergantian auditor adalah pertukaran auditor yang dilakukan oleh perusahaan baik secara sukarela (*voluntary*) dan wajib (*mandatory*). Pemerintah Indonesia telah mengatur pergantian auditor dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 pasal 6 yang kemudian dilakukan perubahan dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 359/KMK.06/2003 mengenai jasa akuntan publik yaitu pada pasal 2. Peraturan Menteri Keuangan kembali dikeluarkan yaitu PMK No. 17/PMK.01/2008 pasal 3 ayat 1 yang berisikan KAP hanya dapat melakukan audit terhadap perusahaan klien maksimal 6 tahun berturut-turut dan AP maksimal 3 tahun berturut-turut. Peraturan terbaru terkait pergantian auditor yaitu Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 tentang praktik akuntan publik pasal 11 ayat 1 yaitu mengatur seorang AP hanya dapat memberikan jasa audit selama 5 tahun berturut-turut dan bisa melakukan jasa audit kembali setelah 2 tahun berturut-turut tidak memberikan jasa audit.

Agresivitas Pajak

Agresivitas pajak adalah tindakan perusahaan untuk mengurangi jumlah pajak yang terutang, sehingga jumlah pajak yang terutang menjadi seminimal mungkin, tindakan itu dapat dikategorikan sebagai bentuk penghindaran pajak atau penggelapan pajak (Majidah & Husnimubaroq, 2019). Frank et al. (2009) mengungkapkan manipulasi pendapatan kena pajak yang lebih rendah dapat dilakukan melalui perencanaan pajak dengan *tax evasion* dan *tax avoidance*. Aktivitas yang tergolong kepada agresivitas pajak yaitu pengaturan *transfer pricing*, penempatan *intangible assets* dinegara dengan tarif pajak rendah, melakukan transaksi terstruktur melalui entitas perantara serta *tax shelter*. Auditor yang mempertahankan dengan laporan keuangan mengandung agresivitas pajak akan menimbulkan konsekuensi kehilangan kepercayaan dan memperbesar risiko litigasi, risiko audit, dan risiko reputasi yang akan dihadapi (Herusetya & Natalie, 2021).

Audit Delay

Audit delay dapat diartikan sebagai jumlah hari dari tanggal tutup buku tahun perusahaan yaitu 31 Desember sampai tanggal penandatanganan laporan audit. *Audit delay* adalah lamanya waktu yang diperlukan oleh auditor untuk menerbitkan laporan audit berdasarkan kinerja keuangan perusahaan klien sampai dengan tanggal opini audit dalam laporan keuangan auditan diserahkan dan ditandatangani (Zikra & Syofyan, 2019).

Lama atau tidaknya *audit delay* dipengaruhi oleh kompleksitas dan kerumitan proses audit (Yanti & Badera, 2018). Audit delay diatur dalam Keputusan Ketua Bapepam dan LK Peraturan Nomor: KEP-346/BL/2011 dalam Peraturan Nomor X.K.2 mengenai Penyampaian Laporan Keuangan Berkala Emiten atau Perusahaan Publik, dalam butir 2 poin c menyatakan bahwa laporan keuangan wajib disampaikan dan diumumkan paling lambat pada akhir bulan ketiga setelah tanggal laporan keuangan tahunan (31 Maret). Perusahaan hanya memiliki maksimal 90 hari untuk menyampaikan laporan keuangan setelah diaudit kepada Bapepam LK.

Hubungan Antar Variabel dan Hipotesis Agresivitas Pajak dengan Pergantian Auditor

Aktivitas agresivitas pajak yang terbongkar oleh auditor dapat mengakibatkan klien menghadapi berbagai risiko, seperti risiko bisnis, reputasi klien, masalah keagenan, integritas manajemen dan permasalahan dengan pihak berwajib. Ghosh & Tang (2015) yang menyatakan risiko litigasi, risiko audit dan bisnis perusahaan klien mempengaruhi pengunduran diri auditor. Aktivitas agresivitas pajak yang dilakukan perusahaan dilihat dari sisi auditor maupun perusahaan akan memberikan potensi terjadinya pergantian auditor.

Variabel agresivitas pajak dalam penelitian Herusetya & Natalie (2021) dan Goh et al. (2013) menemukan bahwa agresivitas pajak memiliki pengaruh terhadap pergantian auditor. Agresivitas pajak yang dilakukan oleh klien akan mendorong dan meningkatkan risiko audit yaitu berkaitan dengan reputasi auditor serta akan menimbulkan konflik dalam manajemen perusahaan, keadaan inilah yang mendorong auditor untuk memilih menarik diri dari perikatan. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis penelitian ini adalah sebagai berikut:

H1: Agresivitas pajak berpengaruh positif terhadap pergantian auditor.

Audit Delay dengan Pergantian Auditor

Keterlambatan penerbitan laporan keuangan auditan yang disebabkan oleh audit delay dapat mendorong perusahaan klien untuk memilih mengganti auditor demi mengembalikan kepercayaan investor pada perusahaan, sebab perusahaan dianggap telah lalai dalam memenuhi kewajibannya dan memunculkan indikasi adanya masalah yang menyebabkan lamanya proses audit. Perusahaan dituntut untuk dapat memilih auditor independen yang tepat dalam melakukan audit atas laporannya.

Variabel audit delay dalam penelitian yang dilakukan oleh Mande & Son (2011), Dwiphayana & Suputra (2019) dan Yanti & Badera (2018) menyatakan bahwa audit delay memiliki pengaruh signifikan terhadap pergantian auditor. Penelitian Pawitridan Yadnyana (2015) juga menemukan hasil yang sama yaitu audit delay berpengaruh signifikan pada pergantian auditor secara sukarela. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis penelitian ini adalah sebagai berikut:

H2: Audit delay berpengaruh positif terhadap pergantian auditor.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini tergolong dalam penelitian kausal komparatif (*causal comparative research*) jika dilihat berdasarkan karakteristiknya. Penelitian kausal komparatif adalah penelitian yang mengungkapkan adanya hubungan sebab akibat dari variabel penelitian, dimana variabel tersebut tidak diberikan perlakuan khusus atau manipulasi oleh peneliti merupakan tipe penelitian mengutarakan adanya hubungan sebab akibat antar dua variabel atau lebih, dimana variabel tersebut tidak dimanipulasi atau diberi perlakuan khusus oleh peneliti (Mudrajad Kuncoro, 2013). Berdasarkan jenis data yang digunakan penelitian ini termasuk penelitian kuantitatif karena menggunakan data berupa angka-angka (Sugiyono,

2011). Populasi yang digunakan pada penelitian ini yaitu perusahaan pada sektor barang konsumsi yang terdaftar di BEI pada tahun 2016-2019. Penelitian ini menggunakan teknik pengambilan sampel *purposive*, yaitu pengambilan sampel dengan kriteria sebagai berikut:

- a. Perusahaan sektor barang konsumsi yang konsisten terdaftar di BEI 2016-2019. Masa pengamatan dipilih hanya sampai tahun 2019 karena pada tahun 2020 terjadi pandemic Covid 19 sehingga banyak industri mengalami kerugian, salah satunya sektor barang konsumsi ini. perusahaan yang mengalami kerugian tidak dapat digunakan sebagai sampel karena tidak memiliki data yang diperlukan dalam penelitian.
- b. Perusahaan sektor barang konsumsi tersebut mempunyai laporan keuangan yang sudah diaudit oleh auditor independen dan yang berisi data dan informasi lengkap yang dibutuhkan dalam penelitian.
- c. Perusahaan yang tidak mengalami kerugian

Terdapat 27 perusahaan yang memenuhi kriteria sampel yang digunakan dalam penelitian, kemudian dikalikan 4 periode laporan keuangan sehingga diperoleh total sampel 108 total sampel dalam penelitian. Data dilakukan outlier sebanyak 9 data penelitian sehingga jumlah sampel data penelitian adalah 99 data sampel. Data yang digunakan untuk penelitian ini adalah jenis data sekunder, sumber data adalah laporan keuangan tahunan auditan perusahaan sektor barang konsumsi yang terdaftar di BEI periode 2016-2019. Teknik pengumpulan data yang dipakai untuk penelitian ini adalah teknik dokumentasi.

Definisi Variabel Penelitian dan Pengukuran

Pergantian Auditor

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah pergantian auditor. Pengukuran variabel ini telah dilaksanakan oleh Chadegani et al. (2011) dan Adli & Suryani (2019) dengan menggunakan variabel *dummy*. Perusahaan yang melakukan pergantian auditor secara sukarela akan memperoleh nilai 1 sedangkan perusahaan yang tidak melakukan pergantian auditor secara sukarela mendapatkan kategori nilai 0.

Agresivitas Pajak

Agresivitas pajak diukur dengan menggunakan *effective tax ratio* seperti yang digunakan dalam penelitian Lanis & Richardson (2013) yaitu dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{Effective Tax Ratio} = \frac{\text{Beban Pajak Penghasilan}}{\text{Pendapatan Sebelum Pajak}}$$

Audit Delay

Variabel *audit delay* akan diukur secara kuantitatif dalam jumlah hari, seperti yang dilakukan dalam penelitian Pawitri & Yadnyana (2017), dengan melihat jumlah hari tanggal tutup buku perusahaan 31 Desember sampai tanggal penandatanganan laporan audit oleh auditor eksternal.

Teknik Analisis Data

Teknik yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis regresi logistik. Analisis regresi logistik digunakan karena variabel dependen bersifat metrik atau nominal (Adli & Suryani, 2019). Penelitian ini menggunakan *software* aplikasi SPSS 24.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Analisis deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran nilai mean, nilai maksimum, dan nilai minimum dari data sampel yang akan diteliti.

Tabel 1
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Agresivitas Pajak	99	.026	.585	.24906	.067284
Audit Delay	99	29	157	76.81	18.992
Pergantian Auditor	99	0	1	.04	.198
Valid N (listwise)	99				

Sumber data: Data Sekunder yang diolah tahun 2022

Berdasarkan Tabel 1 diketahui bahwa analisis deskriptif terhadap pergantian auditor menunjukkan nilai minimum 0 dan nilai maksimum 1, rata-rata sebesar 0,04 serta standar deviasi sebesar 0,198. Analisis deskriptif terhadap agresivitas pajak menunjukkan nilai minimum 0,026 (2,6%) dan nilai maksimum 0,58 (58%), rata-rata sebesar 0,24 (24%) serta standar deviasi sebesar 0,067. Analisis deskriptif terhadap *audit delay* menunjukkan nilai minimum *audit delay* adalah 29 hari dan nilai maksimum adalah 157 hari, rata-rata sebesar 76,81 hari dan standar deviasi sebesar 18,99.

Analisis Regresi Logistik

Hasil Uji Keseluruhan Model (*Overall Model Fit*)

Tabel 2
Nilai -2 log likelihood (-2LL Awal)

Iteration		-2 Log	Coefficients
		likelihood	Constant
Step 0	1	43.936	-1.838
	2	34.686	-2.656
	3	33.547	-3.067
	4	33.507	-3.163
	5	33.507	-3.168
	6	33.507	-3.168

Tabel 3
Nilai -2 log likelihood (-2LL Akhir)

Iteration History ^{a,b,c,d}					
Iteration		-2 Log likelihood	Constant	Coefficients	Audit Delay
				Agresivitas Pajak	
Step 1	1	41.892	-3.196	3.063	.008
	2	29.991	-6.060	7.595	.019
	3	27.252	-8.556	11.645	.030
	4	26.936	-9.695	13.337	.035
	5	26.928	-9.892	13.614	.036
	6	26.928	-9.897	13.621	.036
	7	26.928	-9.897	13.621	.036

Sumber data: Data Sekunder yang diolah tahun 2022

Pada Tabel 2 menunjukkan nilai -2 log likelihood sebesar 33,507 yaitu sebelum memasukkan variabel independen. Setelah variabel independen ditambahkan pada model regresi, nilai -2 log likelihood menjadi 26,928. Penurunan sebesar 6,579 dapat diartikan bahwa penambahan variabel independen ke dalam model mampu memperbaiki model regresi dan menunjukkan bahwa model regresi lebih baik dan fit dengan data (Ghozali, 2011).

Uji Kelayakan Model Regresi

Tabel 4
Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	df	Sig.
1	11.679	8	.166

Sumber data: Data sekunder yang diolah tahun 2022

Hasil output Tabel 4 di atas menunjukkan *chi-Square* sebesar 11,679 dengan signifikansi 0,166. Nilai signifikansi di atas lebih besar dari nilai alpha yaitu 0,05 sehingga model regresi layak digunakan untuk analisis selanjutnya karena tidak terdapat perbedaan yang riil antara klasifikasi yang diprediksi dengan klasifikasi yang di amati.

Koefisien Determinasi (*Nagelkerke R Square*)

Tabel 5
Nagelkerke R Square

Model Summary			
Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	26.928 ^a	.064	.224

Sumber data: Data sekunder yang diolah tahun 2022

Dari output *model summary* diketahui nilai Nagelkerke R Square sebesar 0,224. Nilai Hal ini dapat diartikan bahwa variabilitas variabel dependen yang dapat dijelaskan adalah sebesar 22,4% sedangkan sisanya sebesar 77,6% dijelaskan oleh variabel-variabel lain diluar model penelitian. Hasil pengujian ini dapat disimpulkan bahwa agresivitas pajak dan *audit delay* hanya dapat menjelaskan variasi variabel pergantian auditor sebesar 22,4%.

Uji Multikolinearitas

Tabel 6
Correlation Matrix

		Constant	Agresivitas Pajak	Audit Delay
Step 1	Constant	1.000	-.794	-.788
	Agresivitas Pajak	-.794	1.000	.297
	Audit Delay	-.788	.297	1.000

Sumber data: Data Sekunder yang diolah tahun 2022

Tabel 6 menunjukkan bahwa tidak ada koefisien korelasi antar variabel bebas yang nilainya lebih dari 0,8 sehingga dapat diartikan bahwa tidak terdapat gejala multikolinearitas antar variabel bebas/independen (Chadegani et al., 2011).

Matrik Klasifikasi

Tabel 7
Classification Table^a

		Predicted		Percentage Correct
		Pergantian Auditor Tidak Melakukan Pergantian Auditor		
Step	Observed	Pergantian Auditor		Percentage Correct
		Melakukan Pergantian Auditor	Melakukan Pergantian Auditor	
1	Pergantian Auditor	Tidak Melakukan Pergantian Auditor	95	100.0
	Melakukan Pergantian Auditor	Melakukan Pergantian Auditor	3	25.0
Overall Percentage				97.0

Sumber: data diolah peneliti 2022

Tabel 7 menunjukkan bahwa menurut prediksi, perusahaan yang tidak melakukan pergantian auditor adalah 95 data sampel perusahaan, ini sesuai dengan hasil observasi bahwa ada 95 data perusahaan yang tidak melakukan pergantian auditor dengan tingkat keakuratan regresi 100%. Perusahaan yang melakukan pergantian auditor ada 4 data perusahaan tetapi hasil observasi hanya ada 1 data perusahaan yang melakukan pergantian auditor. Secara keseluruhan ketepatan klasifikasi adalah 97 %.

Analisis Koefisien Regresi

Tabel 8
Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 ^a	Agresivitas Pajak	13.621	6.226	4.787	1	.029	822971.710
	Audit Delay	.036	.020	3.228	1	.072	1.037
	Constant	-9.897	2.975	11.067	1	.001	.000

Sumber data: Data Sekunder yang diolah tahun 2022

Berdasarkan hasil analisis logistik diatas, maka diperoleh persamaan sebagai berikut:

$$\text{SWITCH} = -9,897 + 13,621\text{TAX} + 0,036\text{AUDLY} + e$$

Interpretasi dari nilai koefisien regresi logistik dalam persamaan di atas dijelaskan sebagai berikut:

1. Konstanta senilai -9,897 menyatakan bahwa akan terjadi perubahan sebesar -9,897 terhadap pergantian auditor jika diasumsikan agresivitas pajak dan *audit delay* mengalami perubahan (konstan).
2. Nilai koefisien regresi variabel agresivitas pajak (X1) sebesar 13,621. Hal ini menunjukkan jika perusahaan melakukan tindakan agresivitas pajak maka keinginan untuk membatalkan perikatan atau melakukan pergantian auditor akan meningkat sebesar 13,621 dibandingkan dengan perusahaan yang tidak melakukan tindakan agresivitas pajak.
3. Koefisien regresi variabel *audit delay* (X2) sebesar 0,036. Hal ini menunjukkan setiap terjadinya keterlambatan menerbitkan laporan keuangan auditan atau *audit delay*,

maka keputusan untuk melakukan pergantian auditor mengalami penurunan sebesar 0,036 dengan asumsi variabel bebas lainnya dianggap konstan.

Pengujian Hipotesis

Pengaruh Agresivitas Pajak Terhadap Pergantian Auditor

Hipotesis pertama dalam penelitian ini menyatakan agresivitas pajak memiliki pengaruh positif terhadap pergantian auditor. Nilai koefisien regresi yang dihasilkan variabel agresivitas pajak sebesar 13,621 dengan signifikansi 0,029. Pada tingkat $\alpha = 5\%$, maka koefisien tersebut signifikan karena nilai signifikansi $0,029 < 0,05$. Nilai positif pada koefisien regresi menandakan bahwa agresivitas pajak memiliki arah atau hubungan yang positif dengan pergantian auditor, sehingga dapat disimpulkan bahwa hipotesis 1 di terima dan didukung oleh data.

Pengaruh *Audit Delay* Terhadap Perubahan Auditor

Hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah *audit delay* berpengaruh positif terhadap perubahan auditor. Nilai koefisien regresi yang dihasilkan variabel *audit delay* sebesar 0,036 dengan signifikansi 0,072. Pada tingkat $\alpha = 5\%$, maka koefisien tersebut tidak signifikan karena nilai signifikansi $0,072 > 0,05$. Hal ini berarti *audit delay* tidak berpengaruh terhadap pergantian auditor, maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis 2 di tolak dan tidak didukung oleh data.

Pembahasan

Pengaruh Agresivitas Pajak Terhadap Pergantian Auditor

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa variabel agresivitas pajak berpengaruh positif terhadap pergantian auditor. Temuan ini dapat diartikan bahwa semakin tinggi perusahaan melakukan agresivitas pajak (penghindaran pajak pada tingkat yang ekstrim), maka semakin tinggi terjadinya perubahan atau pergantian auditor. Kompleksitas dari aktivitas pajak akan memberikan risiko audit yang tinggi termasuk reputasi auditor jika tidak mampu untuk mengungkapkan kegiatan agresivitas pajak yang dilakukan oleh perusahaan (Herusetya & Natalie, 2021). Auditor harus bisa mempertanggungjawabkan hasil dari audit yang dilakukan khususnya kepada pemegang saham dan otoritas perpajakan, sehingga auditor memiliki kecenderungan untuk mundur dari klien yang memiliki tingkat agresivitas pajak yang ekstrim atau tinggi.

Hasil ini sejalan dengan teori keagenan (*agency theory*) yaitu masalah keagenan ditimbulkan dari aktivitas agresivitas pajak yang dilakukan oleh manajemen perusahaan karena adanya pemisahan kepemilikan dan pengendalian. Manajer selaku agen dapat menggunakan struktur pajak yang kompleks untuk memfasilitasi transaksi yang dapat mengurangi jumlah pajak perusahaan yang harus dibayarkan dan mengalihkan kelebihan sumber daya tersebut untuk kepentingan pribadinya (Herusetya & Natalie, 2021).

Tindakan agresivitas pajak yang dilakukan secara ekstrim oleh manajemen perusahaan akan memiliki hubungan dengan pergantian auditor. Semakin ekstrim agresivitas pajak yang dilakukan oleh manajemen maka akan mendorong dan meningkatkan risiko audit yaitu berkaitan dengan reputasi auditor serta akan menimbulkan konflik dalam manajemen perusahaan, keadaan inilah yang mendorong terjadinya pergantian auditor.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Ghosh & Tang (2015), Goh et al. (2013) dan Herusetya & Natalie (2021) yang menunjukkan bahwa agresivitas pajak memiliki pengaruh positif terhadap pergantian auditor. Hasil penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Husnimubaroq & Majidah (2019) yang menemukan bahwa agresivitas pajak tidak memiliki pengaruh positif terhadap pergantian auditor.

Pengaruh *Audit Delay* Terhadap Pergantian Auditor

Hasil uji hipotesis menunjukkan bahwa *audit delay* tidak berpengaruh terhadap pergantian auditor, dari hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis yang ketiga ditolak. *Audit delay* yang lama tidak langsung mendorong perusahaan untuk berpikir melakukan pergantian auditor, sebab selama masih dalam batas ketentuan OJK dan tidak atau belum dikenakan sanksi maka laporan keuangan masih dikatakan relevan dan dapat digunakan untuk dasar pengambilan keputusan bagi investor (Zikra & Syofyan, 2019).

Alasan lain yang membuat perusahaan tidak langsung mengganti auditor adalah dibutuhkan waktu yang relatif lama dan biaya yang lebih besar jika perusahaan mengganti auditor yang lama dengan yang baru. Auditor yang baru belum memahami seluk beluk perusahaan sehingga perlu melakukan pengamatan dan penyesuaian terhadap lingkungan dan kondisi perusahaan, inilah yang akan memakan lebih banyak waktu dan meningkatkan biaya yang dikeluarkan (Purwoningsih, 2016). Selain itu pergantian auditor juga tidak memberikan jaminan bahwa auditor yang baru dapat mengurangi lama *audit delay* kedepannya.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Pratiwi & Muliarta RM (2019) dan Sriwardany & Dewi (2021) yang tidak menemukan adanya pengaruh positif *audit delay* terhadap pergantian auditor. Bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Yanti & Badera (2018), Mande & Son (2011), Pawitri dan Yadnyana (2015), dan Dwiphayana & Suputra (2019) menyatakan bahwa *audit delay* memiliki pengaruh positif terhadap pergantian auditor.

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil temuan dan pengujian hipotesis yang dilakukan sebelumnya dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama diterima, dimana agresivitas pajak berpengaruh positif terhadap pergantian auditor sedangkan hipotesis kedua ditolak, yaitu *audit delay* tidak berpengaruh terhadap pergantian auditor

Keterbatasan

Keterbatasan dalam penelitian ini yang pertama dapat dilihat dari hasil pengujian nilai Nagelkerke R Square sebesar 0,224. Hal ini memperlihatkan dimana variabel dependen yang bisa dijelaskan oleh variabel independen adalah sebesar 22,4% dan sisanya 77,6% dijelaskan dengan variabel independen lainnya yang tidak dijelaskan dalam penelitian ini. Pengaruh yang diberikan dalam dua variabel independen penelitian ini belum mampu untuk mempengaruhi secara menyeluruh variabel dependen pada penelitian ini.

Kedua, penelitian ini hanya dilakukan dalam 1 sektor saja yaitu sektor barang konsumsi sehingga hasil penelitian masih terbatas dan tidak dapat digeneralisasikan untuk semua perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Saran Untuk Penelitian Selanjutnya

Berikut ini saran yang bisa disampaikan untuk penelitian selanjutnya agar bisa memperoleh hasil yang lebih baik dan maksimal. Peneliti selanjutnya diharapkan bisa melakukan penambahan variabel lainnya yang diprediksi dapat berpengaruh terhadap pergantian auditor baik dari sisi perusahaan maupun dari sisi auditor atau KAP. Penelitian selanjutnya dapat memperluas objek penelitian sehingga cakupan datanya lebih luas lagi.

DAFTAR PUSTAKA

- Abernathy, J. L., Finley, A. R., Rapley, E. T., & Stekelberg, J. (2021). External Auditor Responses to Tax Risk. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 36(3), 489–516. <https://doi.org/10.1177/0148558X19867821>
- Adli, S. N., & Suryani, E. (2019). Pengaruh Leverage, Pergantian Manajemen, dan Audit Fee Terhadap Auditor Switching. *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 11(2), 288–300.
- Ayuningtyas, D. (2019). *Perhatian! 24 Emiten Ini Kena Sanksi BEI, Kenapa?* CNBC Indonesia. <https://www.cnbcindonesia.com/market/20190509090006-17-71388/perhatian-24-emiten-ini-kena-sanksi-bei-kenapa>
- Chadegani, A. A., Mohamed, Z. M., & Jari, A. (2011). The Determinant Factors of auditor switch among companies listed on Tehran Stock Exchange. *International Research Journal of Finance and Economics*, 80(80), 159–167.
- Chen, L., Krishnan, G., & Pevzner, M. (2012). Pro forma disclosures, audit fees, and auditor resignations. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(3), 237–257. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.008>
- Donohoe, M. P., & Robert Knechel, W. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing? *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284–308. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12027>
- Dwiphayana, G. N. M., & Dharma Suputra, I. D. G. (2019). Pengaruh Opini Audit dan Audit Delay Pada Auditor Switching dengan Karakteristik Komite Audit Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 28(3), 1965. <https://doi.org/10.24843/eja.2019.v28.i03.p21>
- Fontaine, R., Letaifa, S. Ben, & Herda, D. (2013). An interview study to understand the reasons clients change audit firms and the client's perceived value of the audit service. *Current Issues in Auditing*, 7(1), 1–14. <https://doi.org/10.2308/ciia-50476>
- Frank, M. M., Lynch, L. J., & Rego, S. O. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *Accounting Review*, 84(2), 467–496. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.2.467>
- Frank, M. margaret, Lynch, L. J., & Rego, S. O. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation financial reporting University of Virginia. *Accounting Review*, 84(2), 467–496.
- Ghosh, A. Al, & Tang, C. Y. (2015). Auditor resignation and risk factors. *Accounting Horizons*, 29(3), 529–549. <https://doi.org/10.2308/acch-51074>
- Ghozali, I. (2011). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. BP Universitas Diponegoro.
- Goh, Beng Wee. Lim, Chee Yeow. Shevlin, Terry. Zang, Y. (2013). Tax Aggressiveness and Auditor Resignation. In *University School of Accountancy Research Paper Series*.
- Hakim, I. L. (2015). *Skandal Terungkap, CEO Toshiba Mundur*. Liputan6.Com. <https://www.liputan6.com/saham/read/2277114/skandal-terungkap-ceo-toshiba-mundur>
- Hanlon, M., Krishnan, G. V., & Mills, L. F. (2012). Audit fees and book-tax differences. *Journal of the American Taxation Association*, 34(1), 55–86. <https://doi.org/10.2308/atax-10184>
- Herusetya, A., & Natalie, K. (2021). Agresivitas Pajak Korporasi, Perubahan Auditor, Dan Client Importance: Bukti Empiris Di Indonesia. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 5(1), 2579–9975. <http://jurnal.ugj.ac.id/index.php/jka>
- Husnimubaroq, R., & Majidah. (2019). Auditor switching: agresivitas pajak, corporate governance, spesialisasi industri auditor, koneksi politik dan karakteristik perusahaan. *Jurnal Akuntansi Riset*, 11(1), 111–122. <https://doi.org/10.17509/jaset.v11i1.17421>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976a). Theory Of The Firm: Managerial Behavior,

- Agency Costs And Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976b). Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs And Ownership Structure. In *Journal of Financial Economics* (Vol. 3). Q North-Holland Publishing Company.
- Juliantari, N. W., Ari, & Rasmini, N. K. (2013). Auditor Switching Dan Faktor-Faktor Yang Mempengaruhinya. *Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 33, 2302–8556.
- Khasanah, I., & Nahumury, J. (2013). The factors affecting auditor switching in manufacturing companies listed in Indonesia Stock Exchange (BEI). *The Indonesian Accounting Review*, 3(02), 203. <https://doi.org/10.14414/tiar.v3i02.206>
- Lanis, R., & Richardson, G. (2013). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: A test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26(1), 75–100. <https://doi.org/10.1108/09513571311285621>
- Majidah, & Husnimubarq, R. (2019). Auditor Switching: Agresivitas Pajak, Corporate Governance, Spesialisasi Industri Auditor, Koneksi Politik dan Karakteristik Perusahaan. *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 11(1), 111–122.
- Mande, V., & Son, M. (2011). Do audit delays affect client retention? *Managerial Auditing Journal*, 26(1), 32–50. <https://doi.org/10.1108/02686901111090826>
- Nasser, A. T., Abdul Wahid, E., Mustapha Nazri, S. N. F. S., & Hudaib, M. (2006). Auditor-client relationship: The case of audit tenure and auditor switching in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), 724–737. <https://doi.org/10.1108/02686900610680512>
- Nazri, S. N. F. S. M., Smith, M., & Ismail, Z. (2012). Factors influencing auditor change: Evidence from Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 20(3), 222–240. <https://doi.org/10.1108/13217341211263274>
- Pawitri, Ni dan Yadnyana, K. (2015). Pengaruh Audit Delay, Opini Audit, Reputasi Auditor Dan Pergantian Manajemen Pada Voluntary Auditor Switching. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10(1), 214–228.
- Pradhana, M. A. B., & Dharma Suputra, I. D. . (2015). Pengaruh Audit Fee, Going Concern, Financial Distress, Ukuran Perusahaan, Pergantian Manajemen Pada Pergantian Auditor. *Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 11.3, 713–729.
- Pratiwi, I. D. A. A., & Muliarta RM, K. (2019). Pengaruh Financial Distress, Ukuran Perusahaan, dan Audit Delay Terhadap Pergantian Auditor. *E-Jurnal Akuntansi*, 26, 1048. <https://doi.org/10.24843/eja.2019.v26.i02.p08>
- Prima, B. (2019). *Tax Justice laporkan Bentoel lakukan penghindaran pajak, Indonesia rugi US\$ 14 juta*. Kontan.Co.Id.
- Purwoningsih, R. B. (2016). Pengaruh Opini Audit Going Concern, Audit Delay, Aktivitas Komite Audit, Pertumbuhan Perusahaan Terhadap Pergantian Auditor Dengan Keuangan dan Akuntansi Komite Audit Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Universitas Muhammadiyah*.
- Puspitasari, I. (2021). *Sektor barang konsumsi primer masih turun sejak awal tahun, ini prospeknya*. Kontan.Co.Id. <https://stocksetup.kontan.co.id/news/sektor-barang-konsumsi-primer-masih-turun-sejak-awal-tahun-ini-prospeknya-1> Diakses pada 25 November 2022
- Safrihana, R., & Muawanah, S. (2019). Faktor yang Memengaruhi Auditor Switching di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 5(3), 234–240. <https://doi.org/10.17977/um004v5i32019p234>
- Sidik, S. (2019). *Kronologi Penggelembungan Dana AISA Si Produsen Taro*. CNBC Indonesia. <https://www.cnbcindonesia.com/market/20190328073206-17-63318/kronologi-pengelembungan-dana-aisa-si-produsen-taro> Diakses 17 November 2022

- Sriwarday, & Dewi, R. S. (2021). Analisis Financial Distress, Audit Delay Dan Opini Audit Terhadap Voluntary Auditor Switching Pada Perusahaan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Bisnis*, 21(1), 87–95. <https://doi.org/10.30596/jrab.v21i1.6521>
- Sugiyono. (2014). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D* (Cetakan Ke). Alfabeta.
- Udayani, N. K. S., & Badera, I. D. N. (2017). Kualitas Audit Sebagai Pemoderasi Pengaruh Pergantian Manajemen Dan Audit Fee Pada Auditor Switching. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 20(3), 1820–1847.
- Wibowo, P., & Rahmawati, A. (2019). Reveal Voluntary Auditor Switching Determinants in Indonesia: Evidence from Financial Services Sector. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 11(1), 1–14.
- Wijaya, Edwin & Rasmini, N. K. (2015). Pengaruh Ukuran Auditor. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 11(3), 940–966.
- Wulandari, M. W., & Suputra, I. D. G. D. (2018). Pengaruh Pergantian Manajemen dan Audit Fee pada Auditor Switching dengan Reputasi Auditor Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 25, 581. <https://doi.org/10.24843/eja.2018.v25.i01.p22>
- Yanti, N. P. M., & Badera, I. D. N. (2018). Pengaruh Financial Distress Dan Audit Delay Pada Voluntary Auditor Switching Dengan Opini Audit Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 24, 2389. <https://doi.org/10.24843/eja.2018.v24.i03.p28>
- Yunita. (2021). *Pengaruh Prinsip Going Concern, Financial Distress dan Ukuran KAP Terhadap Auditor Switching Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2016-2020*. Universitas Muhammadiyah Makassar.
- Zikra, F., & Syofyan, E. (2019). Pengaruh Financial Distress, Pertumbuhan Perusahaan Klien, Ukuran Kap, Dan Audit Delay Terhadap Auditor Switching. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 1(3), 1556–1568. <https://doi.org/10.24036/jea.v1i3.162>