

BAB I

PENDAHULUAN

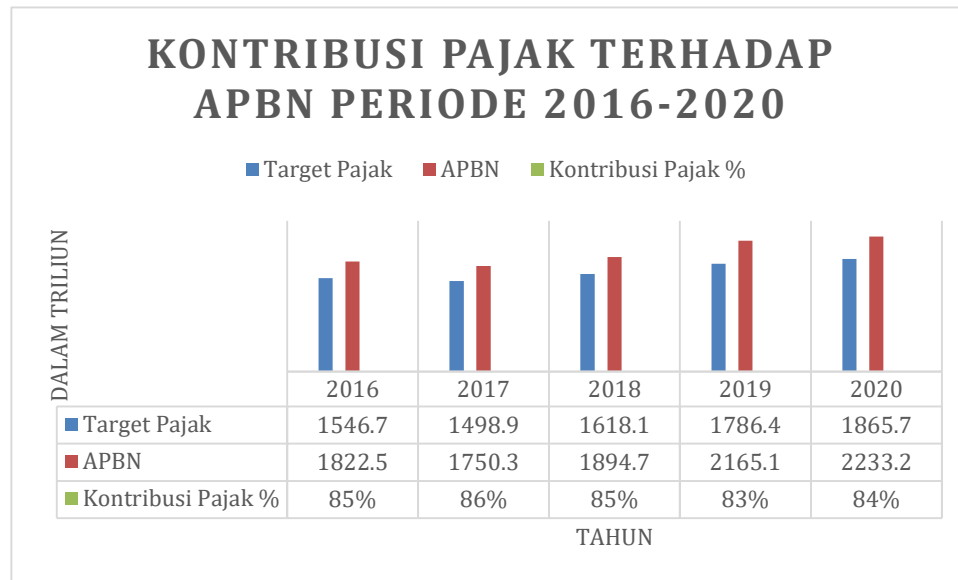
1.1. Latar Belakang Masalah

Pajak merupakan kontribusi yang wajib dibayarkan oleh Wajib Pajak dan Badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang kepada pemerintah dan dipergunakan untuk kepentingan umum imbal hasil atau manfaatnya tidak diatribusikan secara langsung kepada pembayar pajak. Dalam suatu negara pajak merupakan sumber pendapatan negara yang sangat penting bagi pelaksanaan pembangunan nasional serta menjadi unsur utama untuk menunjang kegiatan perekonomian dalam menggerakkan roda pemerintahan dan sebagai penyedia fasilitas umum bagi masyarakat, sehingga diharapkan pajak dapat meningkatkan kemakmuran dan kesejahteraan masyarakat.

Di Indonesia, pajak masih menjadi primadona sumber pendapatan negara yang terbesar disamping sektor migas dan non migas. Pajak memegang peranan penting terhadap perekonomian Indonesia dan ditempatkan pada posisi teratas sebagai sumber penerimaan utama dalam meningkatkan kas negara. Dapat dilihat dari struktur APBN Data Kementerian Keuangan pada tahun 2021 dimana kontribusi pajak mencapai 82,8% atau sekitar Rp.1.444,5 triliun dari total pendapatan negara yaitu Rp.1.743,6 triliun rupiah dalam APBN 2021, karena peranan pajak sangat besar bagi negara, pemerintah selalu menaikkan target penerimaan pajak dari tahun ke tahun dan terus berusaha memaksimalkan penerimaan pajak.

Beban penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan nasional setiap tahunnya terus mengalami peningkatan sehingga pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak selalu berupaya untuk meningkatkan target penerimaan pajak setiap tahunnya meskipun upaya tersebut masih sulit untuk direalisasikan. Kontribusi pajak dalam APBN setiap tahunnya mengalami peningkatan. Dapat dilihat dari tabel dibawah ini, selama periode tahun 2016-2020 tercatat angka target penerimaan pajak yang ditetapkan pemerintah dalam APBN selalu mengalami peningkatan.

Gambar 1.1 Kontribusi Pajak Terhadap APBN Periode 2016-2020



Sumber : Kemenkeu(2021)

Namun, usaha pemerintah dalam pemungutan pajak bukanlah hal yang mudah untuk diterapkan karena adanya perbedaan tujuan antara Wajib Pajak dengan fiskus. Pajak dari segi fiskus merupakan salah satu sumber penerimaan yang dapat mempengaruhi dan meningkatkan penerimaan negara, maka dari itu pemerintah mengupayakan penerimaan pajak yang sebesar-besarnya dari masyarakat. Sementara di sisi lain, bagi perusahaan yang selalu mengoptimalkan pencapaian laba jika keuntungan diperoleh perusahaan besar maka secara otomatis pajak penghasilan yang dibayarkan ke kas negara juga besar. Pajak dihitung sebagai beban yang akan mengurangi laba bersih. Maka dari itu perusahaan menginginkan pembayaran pajak yang seminimal mungkin kepada negara.

Perbedaan sudut pandang antara fiskus dan perusahaan berdasarkan teori keagenan akan menimbulkan ketidakpatuhan yang dilakukan oleh Wajib Pajak atau pihak manajemen perusahaan yang akan berdampak pada upaya perusahaan untuk melakukan perencanaan pajak. Perencanaan pajak merupakan tahap awal dalam menganalisis secara sistematis berbagai alternatif pelaksanaan kewajiban perpajakan, dengan cara mengumpulkan dan meneliti kembali berbagai peraturan perpajakan agar dapat diseleksi berbagai jenis tindakan penghematan pajak yang dilakukan. Suandy (2016:7) menyatakan bahwa perencanaan pajak dapat berkonotasi positif sebagai perencanaan pemenuhan

kewajiban perpajakan secara lengkap, benar dan tepat waktu sehingga dapat menghindari pemborosan sumber daya. Namun umumnya perencanaan pajak merujuk pada proses merekayasa agar beban pajak dapat ditekan serendah mungkin dengan memanfaatkan peraturan yang ada tetapi berbeda dengan tujuan pembuat undang-undang, maka perencanaan pajak di sini sama dengan penghindaran pajak. Keduanya pada dasarnya berusaha memaksimalkan pendapatan setelah pajak secara ekonomis. Hal ini karena pajak merupakan komponen dari pengurang laba yang tersedia.

Salah satu mekanisme dalam perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak badan adalah perencanaan perpajakan. Perencanaan pajak sebagai suatu perencanaan yang merupakan bagian kecil dari seluruh perencanaan strategis perusahaan sehingga dibutuhkan evaluasi untuk melihat sejauh mana hasil pelaksanaan suatu perencanaan pajak terhadap beban pajak, perbedaan laba kotor, dan pengeluaran selain pajak atas berbagai alternatif perencanaan. Perencanaan pajak adalah elemen manajemen yang secara tidak langsung menetapkan tujuan dan arah organisasi dan menentukan apa, kapan, bagaimana dan oleh siapa melakukannya. Perencanaan pajak merupakan tindakan penstrukturan yang terkait dengan konsekuensi potensi pajaknya, yang tekanannya kepada pengendalian setiap transaksi yang ada konsekuensi pajaknya. Tujuannya adalah bagaimana pengendalian tersebut dapat mengefisiensikan jumlah pajak yang akan ditransfer ke pemerintah melalui apa yang disebut sebagai penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan bukan penyelundupan pajak (*tax evasion*).

Berbagai upaya penghindaran pajak tersebut dilakukan, baik yang masih dalam batas-batas praktik bisnis yang baik (*good business purpose*) dan dikategorikan sebagai *acceptable tax avoidance*, atau penghindaran pajak yang dilakukan semata-mata untuk menghindari pajak yang dikategorikan sebagai *unacceptable tax avoidance* (Rahayu, 2017:147). Berdasarkan laporan penelitian yang dirilis oleh Ningrum, dkk (2019) terdapat tiga sektor industri dengan aliran dana gelap tertinggi yaitu sektor pertanian, manufaktur, dan ekstraktif. Walaupun pemerintah Indonesia juga telah melakukan berbagai upaya untuk memperbaiki peraturan-peraturan perpajakan, namun nyatanya masih banyak perusahaan yang melakukan praktik penghindaran pajak.

Fenomena penghindaran pajak yang kembali menjadi perbincangan hangat awal tahun 2022 ini adalah *Pandora Papers* yang pada tahun 2016 dikenal dengan nama

Panama Papers. *Pandora Papers* ini merupakan sebuah dokumen investigasi oleh *International Consortium of Investigative Journalist* (ICIJ) berisi 2,94 *terabytes* data informasi rahasia dari 14 penyedia layanan asing. Perinciannya terdiri dari 6,4 juta berkas, 2,9 juta gambar dan foto, 716 email, serta dokumen lain terdiri dari presentasi, rekaman suara, video, hingga *spreadsheets*. *Pandora Papers* mengungkap dokumen transaksi keuangan dalam 5 dekade terakhir, dengan mayoritas transaksi terjadi di antara 1996 hingga 2020. Investigasi ini memberi gambaran secara luas mengenai praktik penghindaran pajak berskala internasional. Dengan menempatkan sejumlah aset di perusahaan cangkang yang terdaftar di negara-negara *tax haven* atau yang saat ini juga dikenal dengan istilah negara *investment hubs*.

Selain *Pandora Papers*, IKEA adalah perusahaan mebel Swedia. IKEA telah dituduh melakukan penggelapan pajak senilai hingga €1 miliar atau US\$1,1 miliar selama enam tahun dari 2009 hingga 2014. IKEA dengan sengaja mengirimkan dana dari toko-toko di seluruh Eropa ke anak perusahaannya di Belanda untuk membebaskan pembayaran pajak di Lichtenstein atau Luksemburg. Jerman telah kehilangan € 35 juta atau \$ 39 juta dalam pajak, Prancis telah kehilangan € 24 juta atau \$ 26 juta, dan Inggris telah kehilangan € 11,6 miliar atau \$ 13 juta. Di banyak negara, seperti Swedia, Spanyol dan Belgia, pendapatan pajak sebesar €7,5 juta hingga €10 juta (\$8,5 juta hingga \$1,2 juta) diperkirakan kehilangan pemasukan pajaknya.

Fenomena kasus penghindaran pajak di Indonesia dilakukan melibatkan PT Bentoel Internasional Investama yang merupakan perusahaan rokok terbesar kedua di Indonesia setelah HM Sampoerna. Perusahaan tembakau British American Tobacco (BAT) mengalihkan sebagian pendapatannya ke luar Indonesia melalui PT Bentoel Internasional Investama, menurut laporan *Tax Justice Network Institute* pada Rabu, 8 Mei 2019 dengan cara melalui pinjaman intra perusahaan. PT. Bentoel Internasional Investama melakukan pinjaman utang Rp. 5,3 triliun atau setara US\$ 549 juta pada tahun 2015 dari perusahaan afiliasi Rothmans Far East BV di Belanda. Utang ini digunakan untuk membiayai kembali pinjaman bank dan membayar mesin dan peralatan. Karena pembayaran bunga mengurangi penghasilan kena pajak Indonesia, pajak yang akan dibayarkan berkurang. Akan tetapi, rekening perusahaan afiliasi di Belanda ini menunjukkan bahwa dana yang dipinjamkan justru berasal dari perusahaan grup British

American Tobacco yaitu Pathway yang berpusat di Inggris. BAT melakukan pinjaman yang berasal dari Inggris melalui perusahaan di Belanda karena adanya perjanjian antara Indonesia dan Belanda sehingga pemotongan pajaknya menjadi 0% dimana jika peminjaman dilakukan langsung dari perusahaan Inggris yang tidak memiliki perjanjian serupa dikenakan pajak atas bunga sebesar 10%. Dari strategi penghindaran pajak tersebut akibatnya Indonesia kehilangan pemasukan pajak sebesar US\$ 11 juta per tahun.

Penelitian terhadap praktik penghindaran pajak sudah banyak digunakan sebagai objek penelitian serta mengenai faktor-faktor yang mempengaruhinya telah banyak diuji oleh peneliti sebelumnya. Namun penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang berbeda-beda. Terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi suatu perusahaan dalam melakukan *Tax Avoidance* diantaranya profitabilitas, *thin capitalization* dan ukuran perusahaan. Menurut penelitian Kim dan Im (2017), profitabilitas dapat mempengaruhi praktik *tax avoidance*. Perusahaan dengan profitabilitas tinggi berpeluang besar terlibat praktik *tax avoidance* untuk mengurangi kewajiban perpajakan mereka. Profitabilitas sebagai penentu beban pajak, di mana perusahaan yang ber laba cukup tinggi mampu patuh dalam membayar pajaknya setiap tahun, sedangkan perusahaan yang ber laba rendah dan mengalami kerugian cenderung akan membayar pajaknya lebih sedikit (Rodriguez & Arias, 2012). Penelitian mengenai pengaruh profitabilitas (ROA) terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) perusahaan pernah dilakukan oleh Subagiastira, Arizona dan Mahaputra (2016) menunjukkan bahwa profitabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Namun penelitian dengan variabel yang sama dilakukan oleh Hidayat (2018) dan Masrurroch, Nurlaela, dan Fajri (2021) menunjukkan bahwa profitabilitas (ROA) tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Faktor kedua yaitu *thin capitalization*. Semakin tinggi hutang, maka semakin tinggi bunga yang harus dibayar oleh perusahaan kepada kreditur, sehingga semakin rendah laba kena pajak. Ini memberikan implikasi bahwa kewajiban pajak perusahaan akan semakin rendah. Penelitian dilakukan Setiawan (2017) mengungkapkan bahwa salah satu aplikasi perencanaan pajak yang juga sering digunakan oleh perusahaan adalah ketika mendanai perusahaannya. Dalam usaha mencari sumber dana, suatu perusahaan dapat memilih bentuk pendanaan berupa utang atau modal. Perusahaan memanfaatkan utang

sebagai salah satu celah dalam melakukan *tax planning*, yaitu dengan menekan beban pajak yang dibayarkan perusahaan melalui peningkatan biaya bunga yang diakui sebagai biaya fiskal. Perusahaan dengan membiayai anak atau cabang perusahaan dengan pinjaman berupa utang berbunga dilakukan untuk memperoleh manfaat pajak dari biaya bunga, karena jika perusahaan membiayai anak atau cabang perusahaan dengan modal berupa saham, maka biaya dividen yang dibayarkan anak kepada induk perusahaan tersebut tidak dapat diakui sebagai biaya fiskal. Strategi perusahaan dalam memperoleh modal memiliki dampak yang signifikan terhadap level keuntungan yang dilaporkannya untuk keperluan perpajakan. Semakin tinggi level utang dalam perusahaan, semakin tinggi pula beban bunga yang harus dibayarkan. Strategi ini kemudian digunakan oleh perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak melalui peningkatan rasio hutang terhadap modal (DER). Rasio ini berhubungan dengan *thin capitalization*. Penelitian mengenai pengaruh *thin capitalization* terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) perusahaan pernah dilakukan oleh Prastiwi dan Ratnasari (2019) dan Falbo dan Firmansyah (2018) menunjukkan bahwa *thin capitalization* berpengaruh positif dan signifikan terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Namun penelitian dengan variabel yang sama dilakukan oleh Salwah dan Herianti (2019) dan Anggraeni dan Oktaviani (2021) menunjukkan bahwa *thin capitalization* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Faktor ketiga yaitu ukuran perusahaan. Ukuran perusahaan mampu mengindikasikan kemampuan serta kestabilan perusahaan dalam menjalankan aktivitas ekonominya. Perusahaan yang berukuran besar memiliki basis pemegang kepentingan yang lebih luas sehingga berbagai kebijakan perusahaan besar akan berdampak lebih besar terhadap kepentingan publik dibandingkan dengan perusahaan kecil. Bagi investor, kebijakan perusahaan akan berimplikasi terhadap prospek *cash flow* dimasa yang akan datang, sedangkan bagi pemerintah akan berdampak terhadap besarnya pajak yang akan diterima. Perusahaan besar akan menjadi sorotan pemerintah, sehingga akan menimbulkan kecenderungan bagi para manajer perusahaan untuk berlaku agresif atau patuh (Kurniasih dan Sari, 2013). Semakin besar ukuran perusahaan, maka perusahaan akan lebih mempertimbangkan risiko dalam hal mengelola beban pajaknya. Semakin besar ukuran perusahaan maka semakin rendah beban pajaknya dan perusahaan akan

mampu membuat perencanaan yang baik dengan menggunakan sumber daya yang dimiliki. Sedangkan perusahaan yang berukuran kecil maka semakin sedikit dan terbatas untuk melakukan praktik *tax avoidance*. Irianto, Sudibyo & Wafirli (2017) dan Alfina, Nurlaela & Wijayanti (2018) membuktikan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Namun bertentangan dengan hasil penelitian (Kimsen, Kismanah, & Masitoh, 2018).

Berdasarkan fenomena penghindaran pajak, inkonsistensi temuan sebelumnya, serta seluruh uraian di atas maka peneliti tertarik melakukan analisis lebih lanjut tentang determinan profitabilitas, *thin capitalization* dan ukuran perusahaan (*firm size*) terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia, sehingga apa yang menjadi hasil penelitian nantinya akan mempertegas teori yang ada mengenai pengaruh Profitabilitas, *Thin Capitalization* dan Ukuran Perusahaan (*Firm Size*) terhadap penghindaran pajak (*Tax Avoidance*). Oleh karena itu judul yang menarik untuk diteliti adalah **Pengaruh Profitabilitas, *Thin Capitalization* dan Ukuran Perusahaan terhadap *Tax Avoidance* pada Perusahaan Manufaktur Sub Sektor Makanan dan Minuman yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2016-2020.**

1.2. Identifikasi Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang masalah diatas, maka yang menjadi identifikasi masalah negara, karena pajak yang diterima oleh negara semakin kecil.

1. Tujuan perusahaan adalah memperoleh laba sebesar-besarnya, terkadang perusahaan memanipulasi laba untuk mengurangi beban pajak yang harus dibayarkan.
2. Perusahaan yang mempunyai jumlah utang yang banyak dibandingkan dengan jumlah saham terindikasi melakukan skema *tax avoidance* dikarenakan utang termasuk unsur pengurang dalam peraturan perpajakan di Indonesia.
3. Perusahaan besar cenderung melakukan *tax avoidance* dikarenakan ingin mendapatkan laba perusahaan yang lebih banyak.
4. Penghindaran pajak merupakan usaha untuk mengurangi hutang pajak yang bersifat legal, kegiatan ini memunculkan risiko bagi perusahaan antara lain denda dan buruknya reputasi perusahaan di mata publik serta mengurangi kas negara.

5. Ukuran perusahaan merupakan skala nilai yang dapat mengklasifikasikan suatu perusahaan termasuk perusahaan besar atau kecil. Perusahaan dengan skala ukuran besar cenderung memiliki aktivitas transaksi yang lebih kompleks sehingga memiliki peluang memanfaatkan celah yang ada untuk melakukan praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*).
6. Banyak perusahaan yang memanfaatkan celah kelemahan peraturan perpajakan Indonesia sehingga melakukan praktik penghindaran pajak dengan cara yang bisa terbilang legal.
7. Untuk melindungi pendapatan negara, pemerintah Indonesia berusaha setegas mungkin untuk menertibkan perusahaan yang melakukan praktik penghindaran pajak dan selalu memperbaharui peraturan perpajakan untuk menutup celah kelemahan peraturan sebelumnya.

1.3. Batasan Masalah

Terdapat banyak permasalahan atau faktor-faktor yang dapat mempengaruhi bidang penelitian ini, maka peneliti membatasi masalah dengan melihat beberapa faktor yang dapat mempengaruhi Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) diantaranya dengan melihat Profitabilitas, *Thin Capitalization*, dan Ukuran Perusahaan (*Firm Size*) pada perusahaan manufaktur sub sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2016-2020.

1.4. Rumusan Masalah

Berdasarkan pembatasan masalah yang telah diuraikan, maka perumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah Profitabilitas berpengaruh secara parsial terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) pada perusahaan manufaktur sub sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2016- 2020?
2. Apakah *Thin Capitalization* berpengaruh secara parsial terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) pada perusahaan manufaktur sub sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2016- 2020?

3. Apakah ukuran perusahaan (*Firm Size*) berpengaruh secara parsial terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) pada perusahaan manufaktur sub sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2016-2020?
4. Apakah Profitabilitas, *Thin Capitalization*, dan Ukuran Perusahaan (*Firm Size*) secara simultan berpengaruh terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) pada perusahaan manufaktur sub sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2016- 2020?

1.5. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah penelitian yang telah disebutkan sebelumnya, maka tujuan dalam penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui pengaruh Profitabilitas secara parsial terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) pada perusahaan manufaktur sub sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2016- 2020.
2. Untuk mengetahui pengaruh *Thin Capitalization* secara parsial terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) pada perusahaan manufaktur sub sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2016-2020.
3. Untuk mengetahui pengaruh Ukuran Perusahaan (*Firm Size*) secara parsial terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) pada perusahaan manufaktur sub sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2016-2020.
4. Untuk mengetahui pengaruh Profitabilitas, *Thin Capitalization*, dan Ukuran Perusahaan (*Firm Size*) secara simultan terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) pada perusahaan manufaktur sub sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2016- 2020.

1.6. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat baik yang bersifat praktis maupun teoritis:

1. Kontribusi Praktis

Penelitian ini diharapkan bisa digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam membuat perundang – undangan mengenai perpajakan yang mengatur masalah *tax avoidance* sehingga dapat memaksimalkan pendapatan dari sektor pajak.

2. Kontribusi Akademis

- a. Bagi Peneliti, diharapkan dapat menambah dan memperdalam ilmu pengetahuan di bidang ekonomi, khususnya akuntansi perpajakan mengenai determinan Profitabilitas, *Thin Capitalization* dan Ukuran Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*).
- b. Bagi Pembaca, diharapkan penelitian ini dapat digunakan sebagai sumber informasi, sebagai bahan masukan atau sumber data untuk penelitian selanjutnya yang sejenis.
- c. Bagi Perusahaan, diharapkan penelitian ini dapat dijadikan sebagai referensi untuk tetap melaksanakan kewajibannya sebagai Wajib Pajak dan menghindari kasus penghindaran pajak (*tax avoidance*).

1.7. Sistematika Penulisan

Guna memahami lebih lanjut penelitian ini, maka materi-materi yang tertera pada laporan skripsi ini dikelompokkan menjadi beberapa sub bab dengan sistematika penyampaian sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Dalam bab ini memuat tentang latar belakang masalah yang merupakan landasan pemikiran secara garis besar, baik secara teoritis dan atau fakta serta pengamatan yang menggambarkan permasalahan penelitian. Rumusan masalah merupakan pernyataan tentang keadaan, fenomena dan atau konsep yang memerlukan jawaban melalui suatu penelitian. Tujuan penelitian mengungkapkan hasil yang ingin dicapai melalui proses penelitian dan kegunaan penelitian bagi khasanah ilmu pengetahuan. Serta sistematika penulisan mencakup uraian ringkasan dari materi yang dibahas pada setiap bab yang ada pada penelitian.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

Dalam bab ini memuat teori yang diambil dari beberapa kutipan buku, yang berupa pengertian, definisi, penelitian terdahulu, dan kerangka penelitian.

BAB III METODOLOGI PENELITIAN

Dalam bab ini memuat tentang metode penelitian yang berisi populasi dan sampel, data dan sumber data, metode pengumpulan data, definisi operasional variabel, dan teknik analisis data.

BAB IV HASIL DAN PEMBAHASAN

Bab ini berisi tentang gambaran obyek penelitian, hasil penelitian dan pembahasan yang secara lebih lengkap mengupas berbagai fenomena yang ada dalam penelitian.

BAB V SIMPULAN DAN SARAN

Bab ini berisikan simpulan yang merupakan hasil akhir atas penelitian ini dan juga saran yang berisi masukan untuk pihak obyek penelitian.

DAFTAR PUSTAKA

Berisi tentang berbagai buku, jurnal, rujukan yang secara sah digunakan dalam menyusun penelitian ini.