

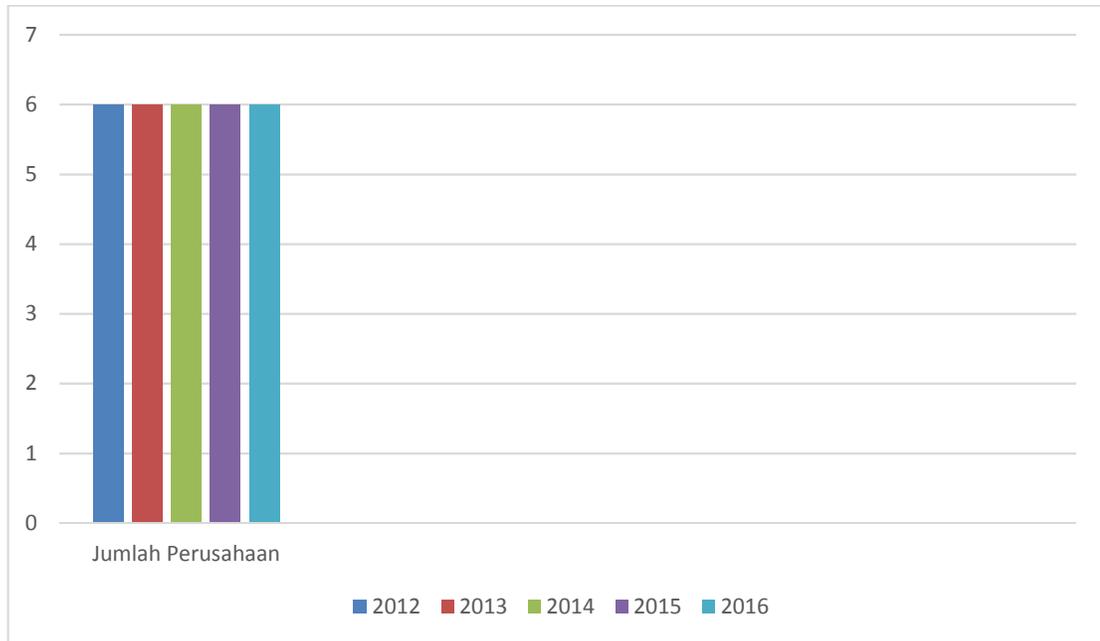
BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Gambaran Umum Objek Penelitian

Telekomunikasi dalam kegiatan untuk mencapai pertumbuhan ekonomi Indonesia sangat berperan penting. Menurut *The missing link* melalui laporan yang dibuat oleh *The Independent Commission for Worldwide Telecommunication Development*, telekomunikasi memainkan peranan penting dalam meningkatkan efisiensi kegiatan ekonomi, perdagangan dan administrasi, memperbaiki efektivitas pelayanan sosial, darurat, dan mendistribusikan secara lebih merata manfaat sosial, kultural dan ekonomi dari hasil pembangunan keseluruhan komunitas dan negara. Selain itu, peranan sektor telekomunikasi ke depan akan sangat menonjol terutama sejalan dengan globalisasi dan meningkatnya peran informasi di hampir semua aspek kehidupan manusia. Memang tidak dapat dikatakan bahwa satu-satunya kunci keberhasilan pembangunan ekonomi “hanya” karena kontribusi sektor telekomunikasi, namun tak dapat pula diingkari bahwa pertumbuhan ekonomi tersebut dipercepat dengan pemanfaatan sektor ini mengingat peranan telekomunikasi yang sudah semakin dominan dalam peredaran bisnis maupun kegiatan perekonomian global dewasa ini.

Perusahaan sub sektor telekomunikasi termasuk di dalam sektor infrastruktur, utilitas, dan transportasi di Bursa Efek Indonesia (BEI). Pada tahun 2012 hingga tahun 2016 Bursa Efek Indonesia (BEI) mencatat hanya terdapat enam perusahaan telekomunikasi yang listing di Bursa Efek Indonesia (BEI). Berikut gambar yang menunjukkan perkembangan jumlah perusahaan telekomunikasi yang listing di BEI.



Gambar 1.1

Perkembangan Jumlah Perusahaan Telekomunikasi yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2012-2016

Sumber: www.idx.co.id (2016) dan Data yang Telah Diolah (2016)

Perkembangan laba pada perusahaan sektor telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016 mengalami fluktuasi. Rata-rata laba perusahaan telekomunikasi pada tahun 2012 sebesar Rp3.382.407.361.172 lalu pada 2013 mengalami penurunan yang cukup banyak menjadi Rp2.695.265.838.973, pada tahun 2014 mengalami sedikit kenaikan menjadi Rp2.889.322.217.084, pada tahun 2015 mengalami penurunan lagi menjadi Rp2.464.574.167.558 dan pada tahun 2016 mengalami kenaikan yang cukup drastis menjadi Rp5.411.153.514.538. Kenaikan atau penurunan rata-rata laba yang terdapat pada perusahaan telekomunikasi tersebut terjadi karena banyak perusahaan yang pada awalnya memiliki laba namun ditahun selanjutnya laba tersebut menjadi rugi, begitu juga sebaliknya.

Berdasarkan hasil survey Badan Pusat Statistik (BPS), walaupun terjadi ketidakstabilan pada pertumbuhan sektor telekomunikasi ini namun sektor telekomunikasi ini tetap memiliki Pertumbuhan Domestik Bruto (PDB) yang tertinggi di tahun 2016.

Tabel 1.1
Pertumbuhan Produk Domestik Bruto (PDB) per Sektor

Sektor	2012	2013	2014	2015	2016
Pertanian, Kehutanan dan Perikanan	0,03%	4,50%	0,29%	0,16%	5,80%
Pertambangan dan Penggalian	(6,50%)	(1,25%)	1,56%	0,41%	(0,97%)
Industri Pengolahan	4,57%	7,19%	5,17%	4,39%	4,77%
Pengadaan Listrik dan Gas	8,69%	8,15%	5,78%	(6,80%)	3,37%
Pengadaan Air, Pengelolaan Sampah, Limbah dan Daur Ulang	7,15%	6,50%	5,95%	5,88%	6,33%
Konstruksi	13,21%	8,15%	5,45%	6,43%	5,02%
Perdagangan Besar dan Eceran, Reparasi Mobil dan Sepeda Motor	11,80%	5,21%	3,31%	3,71%	4,44%
Transportasi dan Pergudangan	9,75%	4,91%	7,53%	8,90%	8,84%
Penyediaan Akomodasi dan Makan Minum	6,94%	4,75%	6,00%	8,10%	9,31%
Informasi dan Komunikasi	10,70%	9,10%	17,47%	16,31%	14,27%

(Bersambung)

(Sambungan)

Sektor	2012	2013	2014	2015	2016
Jasa Keuangan dan Asuransi	8,67%	12,42%	4,36%	7,36%	11,89%
Real State	8,41%	5,41%	4,46%	5,46%	6,51%
Jasa Perusahaan	7,65%	7,79%	6,92%	8,15%	8,16%
Administrasi Pemerintahan, Pertahanan, dan Jaminan Sosial Wajib	4,19%	(1,39%)	0,46%	5,53%	2,98%
Jasa Pendidikan	14,62%	8,93%	14,43%	10,17%	7,61%
Jasa Kesehatan dan Kegiatan Sosial	8,87%	6,61%	15,78%	14,14%	9,48%
Jasa lainnya	8,09%	7,88%	8,80%	8,96%	8,73%
Produk Domestik Bruto	6,50%	6,33%	5,09%	5,04%	5,67%

Sumber: *www.bps.go.id* (2016)

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan bahwa pertumbuhan PDB sektor telekomunikasi pada tahun 2012-2016 berfluktuasi, demikian juga dengan keadaan laba pada perusahaan telekomunikasi tahun 2012-2016 yang juga berfluktuasi. Namun, pertumbuhan PDB sektor telekomunikasi merupakan persentase tertinggi yaitu 14,27% dibandingkan dengan sektor lainnya. Melihat kondisi laba dan pertumbuhan PDB yang berfluktuasi tersebut maka penulis ingin melihat apakah terjadi indikasi agresivitas pajak pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2012-2016.

1.2. Latar Belakang Penelitian

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi

sebesar-besarnya kemakmuran rakyat (www.pajak.go.id). Pembayaran pajak merupakan perwujudan dari kewajiban kenegaraan dan peran serta Wajib Pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Sesuai falsafah undang-undang perpajakan, membayar pajak bukan hanya merupakan kewajiban, tetapi merupakan hak dari setiap warga negara untuk ikut berpartisipasi dalam bentuk peran serta terhadap pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

Sebagaimana halnya perekonomian dalam suatu rumah tangga atau keluarga, perekonomian negara juga mengenal sumber-sumber penerimaan dan pos-pos pengeluaran. Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara. Tanpa pajak, sebagian besar kegiatan-kegiatan negara sulit untuk dapat dilaksanakan. Penggunaan uang pajak meliputi mulai dari belanja pegawai sampai dengan pembiayaan berbagai proyek pembangunan. Uang pajak juga digunakan untuk pembiayaan dalam rangka memberikan rasa aman bagi seluruh lapisan masyarakat. Setiap warga negara mulai saat dilahirkan sampai dengan meninggal dunia, menikmati fasilitas atau pelayanan dari pemerintah yang semuanya dibiayai dengan uang yang berasal dari pajak. Pajak juga digunakan untuk mensubsidi barang-barang yang sangat dibutuhkan masyarakat dan juga membayar utang negara ke luar negeri. Dengan demikian jelas bahwa peranan penerimaan pajak bagi suatu negara menjadi sangat dominan dalam menunjang jalannya roda pemerintahan dan pembiayaan pembangunan.

Pajak merupakan sumber penerimaan terbesar dari APBN (Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara). Ketentuan pemungutan pajak telah diatur dalam pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 Amandemen III yang berbunyi “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam Undang-Undang”. Pajak mengalami peningkatan dari tahun ke tahun. Peningkatan realisasi penerimaan pajak dan komposisi pajak dalam APBN dapat dilihat pada Tabel 1.2.

Tabel 1.2
Komposisi Penerimaan Pajak dalam APBN tahun 2012-2016 (Dalam Milyar Rupiah)

Sumber Penerimaan		2012	2013	2014	2015	2016
I.	Penerimaan Dalam Negeri	1.332.322,90	1.432.058,60	1.545.456,30	1.496.047,33	1.784.249,90
II.	Penerimaan Perpajakan	980.518,10	1.077.306,70	1.146.865,80	1.240.418,86	1.539.166,20
	Penerimaan Bukan Pajak	351.804,70	354.751,90	398.590,50	255.628,48	245.083,60
	Hibah	5.786,70	6.832,50	5.034,50	11.937,04	1.975,20
	Jumlah	1.338.109,6	1.438.891,10	1.550.490,80	1.507.984,37	1.786.225,10
Komposisi Perpajakan dalam APBN		73,6%	75,2%	74,2%	82,9%	82,3%

Sumber : www.bps.go.id (2016)

Tabel di atas menunjukkan bahwa komposisi pajak dalam APBN dalam kurun waktu 5 tahun berkisar 73-82%. Sangat jelas terbukti bahwa pajak merupakan sumber terbaik untuk penerimaan negara dan sangat mempengaruhi posisi keuangan dari negara dalam memenuhi pengeluaran.

Menurut R Widyono Purnomo (2016), karena salah satu ciri dari sistem pemungutan pajak di Indonesia adalah *self assessment system* yakni sistem pemungutan pajak yang memberikan kepercayaan kepada masyarakat atau wajib pajak untuk memperhitungkan dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang terutang, maka kepercayaan yang diberikan kepada wajib pajak ini masih banyak penyalahgunaan. Dengan diberlakukannya sistem ini diharapkan wajib pajak memiliki *tax consciousness* (kesadaran wajib pajak), *tax mindedness* (hasrat untuk

membayar pajak), serta *tax discipline* (kepatuhan terhadap pelaksanaan peraturan perpajakan), (Rahayu, 2013:160).

Perusahaan sebagai salah satu wajib pajak memiliki kewajiban untuk membayar pajak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku, yakni dihitung dari besarnya laba bersih sebelum pajak dikalikan dengan tarif pajak yang berlaku. Semakin besar pajak yang dibayarkan oleh perusahaan maka semakin besar pula penerimaan negara dari sektor pajak. Berbeda hal dengan perusahaan yang menganggap pajak sebagai suatu beban yang dapat mengurangi jumlah laba yang dihasilkan. Jika pajak yang dibayarkan tinggi maka perusahaan mengalami kerugian. Kondisi itulah yang menyebabkan banyak perusahaan berusaha mencari cara untuk mengurangi biaya pajak yang dibayarkan. Tindakan atau upaya untuk meminimalkan beban pajak ini nantinya dapat menghasilkan pelaporan pajak yang agresif (Hanlon dan Slemrod, 2009).

Agresivitas pajak merupakan suatu tindakan untuk mengurangi penghasilan kena pajaknya melalui perencanaan pajaknya baik secara legal (*tax avoidance*) maupun illegal (*tax evasion*) guna mengecilkan beban pajaknya. Bagi perusahaan dengan beban pajak yang tinggi akan mengurangi keuntungan perusahaannya. Tindakan pajak agresif tidak selalu berawal dari ketidakpatuhan akan peraturan perpajakan, tapi juga dari penghematan pajak yang dilakukan sesuai dengan peraturan. Semakin perusahaan memanfaatkan celah peraturan untuk menghemat beban pajak maka perusahaan dianggap telah melakukan pajak agresif meskipun tindakan tersebut tidak menyalahi peraturan yang ada (Kamila, 2014).

Permasalahan praktik manajemen laba untuk menghindari pajak muncul pada perusahaan di sektor telekomunikasi. Pada tahun 2007 anggota Dewan Perwakilan Daerah (DPD) Marwan Batubara bersama IKA Universitas Indonesia, Ketua Aksi Mahasiswa Muslim Indonesia, dan Forum Aktivistis Kampus Ibukota melaporkan dugaan korupsi berupa penggelapan pajak di PT Indosat Tbk pada KPK. Indosat diduga melakukan penggelapan pajak yang merugikan negara hingga 323 miliar. Manajemen Indosat diduga merekayasa transaksi derivatif perusahaan sehingga

laporan keuangannya seolah-olah mengalami penurunan laba. Hal tersebut bertolak belakang dengan hasil audit Ernst and Young yang menunjukkan laporan keuangan Indosat tidak masuk dalam kategori merugi.

Tabel 1.3
Hasil Statistik Deskriptif Agresivitas Pajak (ETR)

No	Kode Perusahaan	Tahun				
		2012	2013	2014	2015	2016
1	BTEL	0	0	0	0	0
2	EXCL	19,86%	19,02%	-2,83%	0	0
3	FREN	0	0	0	0	0
4	ISAT	0	0	0	0	21,17%
5	TLKM	27,36%	25,77%	26,46%	26,69%	28,12%

Sumber : Data yang Telah Diolah (2017)

Menurut Undang-Undang No.36 Tahun 2008, tarif pajak penghasilan badan yang berlaku adalah sebesar 25% untuk tahun 2012 dan seterusnya. Tabel diatas juga menunjukkan bahwa jumlah perusahaan yang memiliki ETR dibawah 25% lebih banyak daripada diatas atau sama dengan 25%. Dari 25 sampel, terdapat 20 sampel yang memiliki nilai ETR dibawah 25% dan hanya 5 sampel yang memiliki nilai ETR diatas 25%. Artinya, mayoritas perusahaan sampel mencerminkan adanya agresivitas pajak dengan cara penghindaran pajak.

Salah satu motivasi manajer melakukan manajemen laba menurut Scott (2000) adalah motivasi pajak. Pada prinsipnya manajemen laba merupakan suatu cara dalam menyajikan informasi laba kepada publik yang sudah disesuaikan sesuai kepentingan dari pihak manajer itu sendiri atau menguntungkan perusahaan dengan cara menaikkan ataupun menurunkan laba perusahaan. Perusahaan akan melakukan *income decreasing* untuk mengurangi penghasilan kena pajak. Semakin agresif melakukan manajemen laba maka dapat dikatakan tingkat agresivitas pajak perusahaan juga tinggi karena beban pajak semakin kecil. Penelitian yang dilakukan

oleh Krisnata Dwi Suyanto dan Supramono (2012), menyatakan bahwa Manajemen Laba berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Lucy Tania (2014) menunjukkan bahwa manajemen laba tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak perusahaan.

Corporate governance juga merupakan faktor yang mempengaruhi agresivitas pajak perusahaan. Surya dan Yustiavandana (2006) mengatakan penerapan *corporate governance* yang baik menjadi penting bagi perusahaan untuk menekan potensi konflik kepentingan antara manajer dengan pemilik perusahaan. Dengan menerapkan *corporate governance* yang baik maka tercipta pengawasan terhadap kegiatan manajer sehingga dapat menekan tindakan agresivitas yang dilakukan oleh manajer perusahaan. Sartori (2009) mengatakan penerapan *good corporate governance* pada perusahaan akan mencegah manajer melakukan agresivitas pajak dan memberikan dampak yang positif terhadap kepatuhan pajak. Timothy (2010) menyatakan bahwa *corporate governance* dapat menekan tingkat agresivitas pajak oleh karena itu semakin bagusnya penerapan *corporate governance* pada perusahaan maka semakin kecil kemungkinan perusahaan melakukan agresivitas pajak. Untuk melihat pengaruh *corporate governance* terhadap agresivitas pajak diproksikan oleh komposisi kepemilikan manajerial, kepemilikan institutional, komisaris independen, dan komite audit, namun pada penelitian ini penulis hanya menggunakan dua proksi yaitu komisaris independen dan komite audit.

Setelah yang dijabarkan sebelumnya, akhirnya penulis merasa tertarik untuk mengangkat fenomena ini menjadi sebuah penelitian. Penulis ingin membuktikan lebih dalam lagi tentang manajemen laba, *corporate governance* dan agresivitas pajak pada perusahaan yang bergerak di bidang telekomunikasi beserta pengaruhnya. Oleh sebab itu penulis memberikan judul untuk penelitian ini yaitu **“Pengaruh Manajemen Laba dan *Corporate Governance* terhadap Agresivitas Pajak pada Perusahaan Telekomunikasi yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016”**”.

1.3. Perumusan Masalah

Pajak merupakan sumber penerimaan terbesar dari APBN (Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara). Pemerintah berharap agar wajib pajak membayar kewajibannya sehingga penerimaan negara dari perpajakan tiap tahunnya dapat memenuhi target. Tetapi disisi lain, wajib pajak menginginkan adanya pembayaran pajak yang lebih kecil melalui penghindaran pajak. Banyak wajib pajak atau perusahaan-perusahaan yang menganggap bahwa pajak akan mengurangi laba yang dihasilkannya.

Faktor yang mempengaruhi agresivitas pajak adalah manajemen laba dan *corporate governance*. Manajemen laba dapat diukur dengan *discretionary accruals*, sedangkan *corporate governance* diukur melalui beberapa proksi yaitu komisaris independen dan komite audit. Semakin tinggi manajemen laba yang dilakukan suatu perusahaan akan menyebabkan agresivitas pajak yang semakin tinggi juga, sedangkan semakin baik *corporate governance* didalam suatu perusahaan akan mengurangi tingkat agresivitas pajak pada perusahaan tersebut. Oleh sebab itu, perlu diuji apakah faktor-faktor tersebut mempengaruhi terjadinya agresivitas pajak atau tidak pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2012-2016.

1.4. Pertanyaan Penelitian

Berdasarkan latar belakang dan perumusan masalah yang telah dibahas sebelumnya, maka pertanyaan penelitian yang akan diteliti oleh penulis adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana gambaran manajemen laba, *corporate governance*, dan agresivitas pajak pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016?
2. Bagaimana pengaruh manajemen laba dan *corporate governance* secara simultan terhadap agresivitas pajak pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016?

3. Bagaimanakah pengaruh manajemen laba secara parsial terhadap agresivitas pajak pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016?
4. Bagaimanakah pengaruh *corporate governance* yang meliputi dewan komisaris independen secara parsial terhadap agresivitas pajak pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016?
5. Bagaimanakah pengaruh *corporate governance* yang meliputi komite audit secara parsial terhadap agresivitas pajak pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016?

1.5. Tujuan Penelitian

1. Untuk mengetahui manajemen laba, *corporate governance*, dan agresivitas pajak pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016.
2. Untuk mengetahui pengaruh manajemen laba dan *corporate governance* secara simultan terhadap agresivitas pajak pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016.
3. Untuk mengetahui pengaruh manajemen laba secara parsial terhadap agresivitas pajak pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016.
4. Untuk mengetahui pengaruh *corporate governance* yang meliputi dewan komisaris independen secara parsial terhadap agresivitas pajak pada perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016.
5. Untuk mengetahui pengaruh *corporate governance* yang meliputi dewan komisaris independen secara parsial terhadap agresivitas pajak pada

perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016.

1.6. Manfaat Penelitian

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat, baik secara teoritis maupun praktis. Adapun manfaat yang diharapkan dapat tercapai setelah melakukan penelitian ini adalah:

1.6.1. Aspek Akademis

Penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai bahan referensi bagi penelitian sejenis untuk melakukan penelitian selanjutnya mengenai agresivitas pajak.

1.6.2. Aspek Praktis

Manfaat praktis yang ingin diperoleh dalam penerapan pengetahuan sebagai hasil penelitian adalah sebagai berikut :

1. Bagi Perusahaan

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan pemikiran dalam penyusunan laporan keuangan tanpa melakukan manajemen laba demi kepentingan pribadi sehingga fungsi akuntansi sebagai sumber informasi untuk melakukan pengambilan keputusan dapat menjadi lebih baik.

2. Bagi Investor

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi alat bantu bagi investor dalam menambah informasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan investasi yang akan dilakukan.

3. Bagi Pemerintah

Penelitian ini diharapkan dapat memberi informasi bagi pemerintah bahwa masih banyak perusahaan di Indonesia yang melakukan manajemen laba guna mengecilkan beban pajak perusahaannya sehingga dapat memberikan masukan kepada pemerintah dalam pembuatan peraturan perundang-undangan untuk meminimalisasi praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

1.7. Ruang Lingkup Penelitian

1.7.1. Variabel dan Sub Variabel

Variabel ini menggunakan dua variabel bebas (variabel independen) dan satu variabel terikat (variabel dependen). Variabel independen dalam penelitian ini adalah manajemen laba (X_1) dan *corporate governance* (X_2), sedangkan variabel dependen dalam penelitian ini adalah agresivitas pajak perusahaan (Y).

1.7.2. Lokasi dan Objek Penelitian

Lokasi yang dipilih dalam penelitian ini adalah Bursa Efek Indonesia (BEI) dan objek penelitian yang digunakan adalah kelompok perusahaan jasa dibidang telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2012-2014.

1.7.3. Waktu dan Periode Penelitian

Periode penelitian ini menggunakan kelompok perusahaan telekomunikasi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama 5 tahun berturut-turut yaitu mulai dari 2012-2016.

1.8. Sistematika Penulisan Tugas Akhir

BAB I Pendahuluan

Bab ini menguraikan tentang gambaran umum objek penelitian, latar belakang penelitian, perumusan masalah yang didasarkan latar belakang penelitian, tujuan penelitian, manfaat penelitian secara teoritis dan praktis, serta sistematika penulisan.

BAB II Tinjauan Pustaka

Bab ini mengungkapkan dengan ringkas, padat, dan jelas mengenai teori mengenai teori-teori terkait penelitian dan penelitian terdahulu, kerangka pemikiran, dan hipotesis penelitian.

BAB III Metode Penelitian

Bab ini berisi kerangka penelitian, identifikasi variabel dependen dan variabel independen, tahapan penelitian, jenis dan sumber data (populasi dan sampel) yang digunakan dan teknik analisis data.

BAB IV Hasil Penelitian dan Pembahasan

Bab ini berisis analisis dari penelitian yang dilakukan dan pembahasan mengenai pengaruh variabel independen (manajemen laba dan *corporate governance*) terhadap variabel dependen (agresivitas pajak).

BAB V Kesimpulan dan Saran

Bab ini berisi kesimpulan atas hasil penelitian serta saran-saran terkait dengan penelitian ini sehingga diharapkan dapat berguna untuk penelitian selanjutnya.