

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Setiap negara memiliki peraturannya masing-masing yang disesuaikan dengan situasi serta kondisi pada negara tersebut. Salah satunya peraturan mengenai perpajakan. Pajak merupakan salah satu kewajiban setiap warga negara untuk dipenuhi, pajak merupakan dana penerimaan negara yang digunakan untuk membiayai berbagai macam pengeluaran umum negara. Oleh sebab itu, pajak ini berkontribusi cukup penting dalam hal keuangan negara.

Salah satu bentuk pajak yang wajib dibayarkan merupakan pajak penghasilan yang dikenakan langsung kepada setiap wajib pajak orang pribadi, badan, bentuk usaha tetap, dan warisan yang belum dibagi. Semakin besar perusahaan, semakin besar pula pajak yang dihasilkan. Hal ini dikarenakan mereka dapat menghasilkan laba yang tinggi sehingga pajak yang dikenakan juga tinggi. Terlebih lagi untuk perusahaan yang sudah *go public* seperti perusahaan manufaktur yang terdaftar di bursa efek Indonesia, dikarenakan mereka memiliki jangkauan pemasaran yang luas dapat menjadikan perusahaan terus menerus berkembang. Pajak penghasilan badan yang dibebankan kepada setiap perusahaan yang tergolong dalam perusahaan besar bisa mencapai miliaran bahkan triliunan dalam satu periode pencatatan akuntansi. Maka pembayaran beban pajak penghasilan ini akan cukup terasa berat oleh perusahaan.

Pada hakikatnya beban yang harus dibayarkan akan berbanding lurus dengan laba yang diterima, oleh sebab itu untuk mendapatkan laba yang maksimal perusahaan harus membayar beban yang cukup besar juga. Demi mencapai tujuan utama perusahaan yaitu mendapatkan laba yang maksimal maka banyak perusahaan yang berupaya untuk menekan beban yang harus dikeluarkan serendah mungkin. Hal ini sesuai dengan prinsip ekonomi yaitu mendapatkan penghasilan yang setinggi mungkin dengan mengeluarkan biaya serendah mungkin.

Banyak perusahaan yang melakukan penekanan atas beban yang seharusnya dibayarkan, salah satunya merupakan beban pajak penghasilan. Upaya penekanan pajak penghasilan ini sering kali disebut dengan minimalisasi beban pajak. Dalam hal ini manajemen yang melakukan peminimalan pajak yang seharusnya dibayarkan oleh perusahaan dan memaksimalkan laba yang diperoleh, tetapi dengan tidak melanggar ketentuan perpajakan yang berlaku dengan memanfaatkan celah terhadap ketentuan perpajakan di suatu negara yang dapat disebut juga dengan *tax avoidance* atau penghindaran pajak (Wijayanti & Ayem, 2022). Minimalisasi pajak merupakan salah satu bentuk dari penghindaran pajak

Fenomena banyaknya peminimalan pajak ini dapat dilihat dari persentase antara anggaran penerimaan pajak dengan realisasi penerimaan pajak pemerintah. Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang paling besar meskipun realisasi penerimaannya kebanyakan belum mencapai target. Berikut merupakan data realisasi penerimaan pajak dari tahun 2015 hingga tahun 2021.

Tabel 1.1 Data Target dan Realisasi Penerimaan Sektor Perpajakan tahun 2015-2021

Tahun	Penerimaan Sektor Perpajakan (dalam Triliun)		
	Target	Realisasi	Persentase
2015	Rp 1.294,00	Rp 1.055,00	81,53%
2016	Rp 1.539,20	Rp 1.283,00	83,35%
2017	Rp 1.450,90	Rp 1.339,90	92,35%
2018	Rp 1.424,00	Rp 1.315,90	92,41%
2019	Rp 1.577,56	Rp 1.332,06	84,44%
2020	Rp 1.404,50	Rp 1.285,20	91,51%
2021	Rp 1.229,60	Rp 1.231,87	100,18%

(Data diolah, 2023).

Dari data tersebut dapat dilihat penerimaan dari sektor perpajakan tidak selalu mencapai target APBN yang telah ditetapkan. Dimana pada tahun 2019 diketahui mengalami penurunan dalam pencapaian target yang semula mencapai 92,41% pada tahun 2019 hanya mencapai 84,44% dari target yang telah ditetapkan. Sedangkan pada tahun 2021 diketahui penerimaan pajak dapat mencapai target, dapat dilihat target yang ditetapkan pada 2021 mengalami penurunan dari sebelumnya. Hal ini terjadi karena adanya pandemi *covid-19* yang mengakibatkan pemerosotan perekonomian.

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Ken Dwijugiasteady pada 2016 menyampaikan ada 2.000 perusahaan multinasional atau asing yang teridentifikasi mengemplang pajak, rata-rata perusahaan tersebut menunggak pajak jenis Penghasilan (PPH) Badan pasal 25 dan 29. “yang dimaksud tidak membayar pajak adalah mereka tidak membayar pajak PPh pasal 25 dan 29 karena alasan merugi terus menerus, padahal perusahaanya masih ada” (Sari, CNN Indonesia/2016).

Direktur Jenderal Pajak Kementerian Keuangan (Kemenkeu) Suryo Utomo mengatakan bahwa adanya temuan *tax avoidance* (Penghindaran Pajak) yang diestimasi merugikan negara hingga Rp 68,7 triliun per tahun. Temuan tersebut diumumkan oleh *tax justice network* melaporkan akibat penghindaran pajak, Indonesia diperkirakan rugi hingga US\$ 4,86 miliar per tahun. Angka tersebut setara dengan Rp 68,7 triliun bila menggunakan kurs rupiah pada penutupan pasar dengan harga kurs sebesar Rp 14.149 per dolar AS. Dalam laporan *Tax Justice Network* yang berjudul *The State of Tax Justice tahun 2020: tax Justice in the time of covid-19* disebutkan angka tersebut berasal dari US\$ 4,78 miliar setara dengan Rp 67,6 triliun diantaranya dari penghindaran pajak korporasi di Indonesia. Sementara sisanya US\$ 78,83 Juta atau sekitar Rp 1,1 triliun berasal dari wajib pajak orang pribadi, maka dapat dilihat penghindaran pajak korporasi yang terjadi di Indonesia lebih tinggi. *Tax Justice Network* juga menyebutkan temuan tersebut dalam praktiknya perusahaan multinasional mengalihkan labanya ke negara yang dianggap sebagai surga pajak. Tujuannya untuk tidak melaporkan berapa banyak keuntungan sebenarnya dihasilkan di negara tempat berbisnis. Maka perusahaan korporasi akhirnya membayar pajak lebih sedikit dari yang seharusnya terjadi (nasional.kontan.co.id/2020).

Penelitian ini didukung Nur Wijayanti dan Sri Ayem (2022) yang meneliti mengenai pengaruh kepemilikan asing terhadap *tax avoidance* atau penghindaran pajak atas beban pajak penghasilan perusahaan, Wina Yulia Fitri dan Popi Fauziati (2021) yang melakukan penelitian mengenai pengaruh kepemilikan asing terhadap penghindaran pajak dan Evan M Tiwa, David P. E. Saerang dan Victorina Z.

Tirayoh (2017) yang meneliti mengenai variabel independen dengan variabel *intervening* dalam penelitian ini yaitu pengaruh kepemilikan asing terhadap *transfer pricing*.

Globalisasi menyebabkan berkembang sangat pesat tanpa mengenal batas negara (Prasetio & Saputri Mashuri, 2020), sehingga memudahkan keluar masuknya barang, jasa, modal dan sumber daya manusia. Kemudahan ini dimanfaatkan oleh perusahaan untuk memperoleh sumber daya dan melakukan pemasaran hingga berbagai negara. Salah satu sumber daya yang paling penting bagi perusahaan adalah modal. Indonesia merupakan negara berkembang dengan tingkat ekonomi jauh dibawah negara-negara maju lainnya, maka banyak perusahaan yang menggaet pihak-pihak dari negara maju untuk tujuan mendapatkan laba. hal ini yang menimbulkan adanya pemodal asing di perusahaan-perusahaan Indonesia. Dengan penanaman modalnya di perusahaan Indonesia pemodal asing tersebut dapat menjadi entitas pengendali jika memiliki lebih dari 20% saham pada perusahaan tersebut, maka pemodal asing tersebut dapat disebut sebagai pemilik asing.

Adanya kepemilikan asing pada perusahaan dimana banyak perusahaan yang bekerja sama dengan entitas yang berada di luar negeri menyebabkan banyaknya pemodal asing yang melakukan investasi di dalam negeri. Banyaknya perusahaan yang lebih maju berada di negara lain menyebabkan perusahaan yang ada di Indonesia mengembangkan sayap melakukan kerja sama dengan pihak asing. Pihak asing yang disinyalir lebih memiliki keunggulan dalam modal diharapkan mampu membawa perusahaan yang ada di Indonesia untuk bangkit dari

keterpurukan. Salah satu upaya perusahaan dalam mencari solusi untuk terhindar dari likuidasi adalah dengan menggandeng berbagai pemodal asing untuk menanamkan hartanya di perusahaan Indonesia.

Sebagian perusahaan yang berada di Asia terutama di Indonesia memiliki struktur kepemilikan terkonsentrasi (Refgia, 2017). Dalam struktur kepemilikan terkonsentrasi pemegang saham pengendali memiliki posisi yang lebih baik karena pemegang saham pengendali dapat melakukan pengawasan dan memiliki akses informasi yang lebih luas dibandingkan dengan saham non pengendali (Melmusi, 2016). Pernyataan ini sesuai dengan PSAK Nomor 15 (2013) dimana disebutkan bahwa pemegang saham pengendali merupakan entitas yang memiliki saham sebesar 20% atau lebih baik secara langsung maupun tidak langsung. Yang mana pemegang saham pengendali tersebut dapat dimiliki oleh seseorang secara individu, pemerintah, maupun pihak asing. Sehingga pemegang saham pengendali memiliki lebih besar kemungkinan dalam menyalahgunakan hak kendalinya.

Tujuan utama pemilik asing menanamkan modalnya adalah untuk mendapatkan laba yang maksimal, dengan demikian pemilik asing akan memanfaatkan berbagai strategi untuk memaksimalkan laba yang diterimanya salah satu contohnya yaitu dengan meminimalkan beban yang seharusnya ditanggung. Setiap negara memiliki tarif pajak sesuai dengan ketentuan negaranya, perusahaan kerap kali menggunakan perbedaan tarif pajak tersebut untuk tujuan peminimalan pajak, dengan kepemilikan asing yang lebih besar maka pemanfaatan tarif pajak rendah di negara lain dapat dilakukan dengan menggunakan transaksi internal

perusahaan, yaitu untuk memaksimalkan laba supaya diterima oleh entitas perusahaan yang masih tergabung dalam grup afliasinya.

Dalam penelitian ini kepemilikan asing disinyalir dapat memanfaatkan kewenangannya sebagai entitas pengendali untuk menekan beban pajak penghasilan caranya dengan melakukan transaksi internal, salah satu bentuk transaksi internal ini merupakan *transfer pricing*. Sehingga *transfer pricing* dalam penelitian ini merupakan variabel mediasi antara kepemilikan asing dengan pajak penghasilan badan.

Transfer pricing merupakan suatu kebijakan dalam menentukan suatu harga transaksi yang mungkin terjadi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (Melmusi, 2016). Klassen, Lisowsky, & Mescall (2016) menyatakan menurut survei para eksekutif pajak dari perusahaan multinasional bahwa beberapa perusahaan menetapkan strategi *transfer pricing* sebagai salah satu cara untuk meminimalkan pembayaran pajak berupa pajak penghasilan badan. Sehingga ahli juga mengakui bahwa *transfer pricing* dapat menjadi masalah namun dapat pula menjadi peluang bagi perusahaan yang menginginkan laba tinggi, caranya yaitu dengan membuat anak perusahaan di negara yang memiliki tarif rendah pajak untuk menghindari pungutan pajak yang besar (Refgia, 2017).

Pada praktiknya perusahaan kerap kali menyalahgunakan *transfer pricing* ini untuk menghindari pungutan pajak yang besar (Melmusi, 2016). Perusahaan yang melakukan harga transfer melalui transaksi lintas negara akan berusaha menggeser kewajiban perpajakannya dengan mentransfer laba yang diterima kepada perusahaan di negara lain yang memiliki tarif pajak penghasilan lebih

rendah dengan cara memperkecil harga jual antar perusahaan dalam satu grup atau yang memiliki hubungan istimewa (Pratiwi, 2018). Dengan adanya *transfer pricing* tersebut maka dapat menurunkan potensi penerimaan negara dari sektor perpajakan karena perusahaan cenderung menggeser kewajiban perpajakannya dari negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi ke negara yang menerapkan tarif pajak yang lebih rendah (Refgia, 2017). Penerapan *transfer pricing* dalam rangka penghindaran pajak menimbulkan permasalahan bagi otoritas pajak dalam upaya memaksimalkan penerimaan negara dari sektor pajak yang merupakan salah satu sumber APBN (Tiwa et. al, 2017).

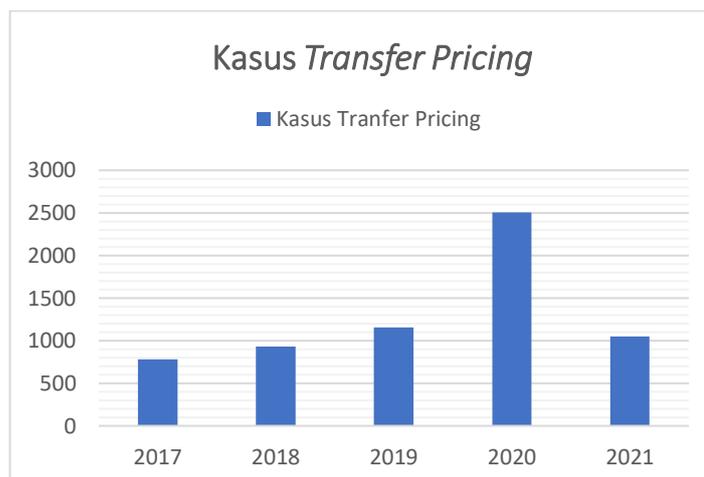
Harga transfer dikonotasikan sebagai *abuse on transfer pricing* atau sesuatu yang dikategorikan tindakan yang legal namun amoral (Rosad, Nugraha, & Fajri, 2020). Tindakan legal karena perusahaan dapat memanfaatkan celah yang ada pada peraturan perundang-undangan pada kebijakan harga transfer sehingga perusahaan dapat meminimalkan beban pajaknya. Kebijakan harga transfer menjadi amoral ketika perusahaan mendapatkan laba secara maksimal dengan meminimalkan beban pajak penghasilan perusahaan yang harus dibayarkan. Salah satunya dengan cara pengalihan laba dari perusahaan yang berkedudukan di negara dengan tarif pajak penghasilan yang tinggi ke perusahaan lain yang berkedudukan di negara dengan tarif pajak penghasilan lebih rendah. Mulanya *transfer pricing* hanya digunakan untuk penilaian kinerja antar divisi pada perusahaan, namun kenyataannya banyak perusahaan menyalahgunakannya untuk penghindaran pajak.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2018 pasal 18 ayat 3 Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya

penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.

Hasil penelitian yang memiliki indikator penelitian sama yaitu Wijaya & Amalia, (2020) dalam simpulan penelitiannya menyebutkan Pajak berpengaruh positif terhadap *transfer pricing*, transaksi *transfer pricing* dapat dilakukan dengan entitas berelasi yang berada di negara berbeda dengan tarif pajak yang lebih rendah. Yang mana artinya perbedaan aturan perpajakan yang dialami perusahaan asing serta jumlah beban pajak yang ditanggung perusahaan dapat dijadikan sebagai alasan perusahaan melakukan *transfer pricing* dengan tujuan meminimalkan jumlah beban pajak dan memaksimalkan keuntungan perusahaan. Sehingga *transfer pricing* ini dapat dikatakan sebagai jalan atau cara untuk melakukan peminimalan pajak, maka dalam penelitian ini *transfer pricing* diposisikan sebagai variabel mediasi.

Berdasarkan data dari *organisation for economic Co-operation and Development* (OECD) mengungkapkan dalam *the 2018 Mutual Agreement Procedure (MAP) statistic* bahwa kasus harga transfer ini meningkat setiap tahunnya. Berikut disajikan grafik mengenai kasus *transfer pricing*.



Gambar 1.1 Kasus *Transfer Pricing* menurut OECD

Data OECD menunjukkan pada tahun 2016 terdapat 616 kasus, kemudian pada tahun 2017 mengalami peningkatan menjadi 779 kasus, dan pada tahun 2018 meningkat lagi menjadi 930, pada 2019 terdapat 1156 kasus, pada 2020 terdapat 2508 kasus, dan terakhir pada 2021 terdapat 1051 kasus. Dimana rata-rata waktu penyelesaiannya yang lebih lama sekitar 33 bulan hal tersebut merupakan lebih lama dari tahun sebelumnya yaitu 30 bulan (OECD *Statistic MAP* 2018, 2019). Data tersebut OECD memperlihatkan bahwa jumlah kasus *transfer pricing* yang terjadi hampir setiap tahun mengalami peningkatan.

Dengan kasus sebanyak itu maka semakin kuat dugaan bahwa dalam kondisi saat ini yang melakukan *transfer pricing* akan semakin banyak. Karena semakin besar pajak yang ditanggung perusahaan, maka akan semakin terpicu perusahaan untuk melakukan *transfer pricing* sebagai upaya penekanan jumlah beban pajak yang harus dibayarnya tersebut (Melmusi, 2016).

Berdasarkan *International Tax Analyst* Badan Kebijakan Fiskal (BKF), Melani Dewi Astusti sebagai pihak dari Kementerian Keuangan menyampaikan

adanya pengesahan Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (HPP) memperbarui Undang-Undang PPh Pasal 18 ayat 3 yang mengganti mengenai tiga isu penting yaitu penambahan metode dalam penentuan harga wajar, penerapan *benchmarking* dan *secondary adjustment*. Secara lebih jelasnya Melani Dewi Astuti menyampaikan:

“Atas pembaharuan pada Pasal 18 ayat 3 UU PPh, penentuan harga wajar dapat dilakukan dengan tambahan tiga metode baru yakni *comparable uncontrolled transaction method*, *tangible asset and intangible asset valuation*, dan *business valuation*. Tujuan penambahan metode ini adalah untuk mengakomodasi penggunaan metode-metode baru selain lima metode yang telah ditetapkan pada peraturan sebelumnya” (Republika.co.id/2022).

Disamping itu partner *Tax RSM* Indonesia Salil Goyal mengatakan:

“dalam menyikapi ragam manipulasi harga transfer yang terjadi, otoritas pajak memiliki kewenangan memastikan harga transfer sudah sesuai dengan prinsip *Arms Length Principle* (ALP) yakni prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) yang memiliki peran penting dalam memberikan *guidance transfer pricing* secara berkala menerbitkan panduan yang menjadi aturan main dalam skema penentuan harga transfer yang bertujuan mencegah terjadinya *tax abuse* dan mencegah pemajakan berganda” (Republika.co.id/2022).

Model kasus praktik *transfer pricing* di Indonesia yaitu PT Toyota Motor *Manufacturing*, pada kasusnya PT Toyota *Manufaktur* Indonesia telah melakukan penjualan ekspor pada unit bisnisnya Toyota Motor Asia Pacific Pte., Ltd. Yang berkantor di Singapura menggunakan harga yang tidak lazim (dibawah harga pasar). Negara Singapura dipilih sebab di Singapura tarif PPh Badannya paling rendah di Asia Tenggara yakni 15% hingga 17%. Penjualan ekspor ini mengakibatkan PT Toyota *Manufaktur* Indonesia menanggung kerugian dari hasil penjualan tersebut dan secara otomatis membuat beban pajak penghasilan yang dibayarkan pada negara menjadi berkurang. Berdasarkan perhitungan

Direktorat Jenderal Pajak kerugian negara yang ada dampak praktik *transfer pricing* yang dilakukan PT Toyota Manufaktur Indonesia sebanyak 1,22 triliun atas penghasilan kena pajak (PKP) tahun 2007 dan 2008 masing-masing sebanyak Rp 975 miliar di tahun 2007 serta RP 2,45 Triliun di tahun 2008 (Suprianto & Pratiwi, 2017).

Dari kasus tersebut dapat dilihat bahwa banyak perusahaan yang memanfaatkan *transfer pricing* untuk menaikkan keuntungannya. Keuntungan perusahaan bisa didapat dengan menekan biaya perpajakan oleh sebab itu peminimalan pajak penghasilan badan ini menjadi salah satu topik yang menarik diteliti, dimana banyaknya pihak asing yang memanfaatkan kendalinya untuk melakukan peminimalan pajak dengan cara *transfer pricing*.

Berdasarkan uraian diatas, maka penulis berkeinginan untuk melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh Struktur Kepemilikan Asing Terhadap Pajak Penghasilan Badan Dengan *Transfer Pricing* sebagai Variabel *Intervening* (Survei Pada Emiten Manufaktur yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2015-2021)”.

1.2 Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah dipaparkan diatas, penulis menjabarkan identifikasi masalah yang merupakan gambaran lingkup penelitian adalah :

1. Bagaimana Struktur Kepemilikan Asing, Pajak Penghasilan Badan, dan *Transfer Pricing* pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015-2021.

2. Bagaimana Pengaruh Struktur Kepemilikan Asing terhadap Pajak Penghasilan Badan pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015-2021.
3. Bagaimana Pengaruh Struktur Kepemilikan Asing terhadap Pajak Penghasilan Badan dengan *Transfer Pricing* sebagai variabel *intervening* pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015-2021.

1.3 Tujuan Penelitian

Adapun tujuan penelitian berdasarkan identifikasi masalah yang telah dipaparkan diatas adalah :

1. Untuk Mengetahui Struktur Kepemilikan Asing, Pajak Penghasilan Badan, dan *Transfer Pricing* pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015-2021.
2. Untuk Mengetahui Bagaimana Pengaruh Struktur Kepemilikan Asing terhadap Pajak Penghasilan Badan pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015-2021.
3. Untuk Mengetahui Bagaimana Pengaruh Struktur Kepemilikan Asing terhadap Pajak Penghasilan Badan dengan *Transfer Pricing* sebagai variabel *intervening* pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015-2021.

1.4 Kegunaan Hasil Penelitian

1.4.1 Kegunaan Pengembangan Ilmu

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat menjadi tambahan ilmu pengetahuan dalam bidang akuntansi dan dapat dijadikan sebagai tambahan referensi khususnya untuk bahasan struktur kepemilikan asing, perpajakan, dan *transfer pricing*.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Kegunaan hasil penelitian ini sebagai terapan ilmu pengetahuan sebagai berikut:

- a. Bagi penulis hasil penelitian diharapkan menambah ilmu pengetahuan, wawasan serta pemahaman lebih dalam mengenai ilmu akuntansi di bidang perpajakan dan akuntansi manajemen.
- b. Bagi lembaga khusus Fakultas Ekonomi dan Bisnis, diharapkan dapat menjadi tambahan referensi dan perbandingan di perpustakaan yang dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan untuk penelitian-penelitian selanjutnya.
- c. Bagi perusahaan manufaktur, diharapkan dapat memberikan informasi mengenai faktor yang dapat mempengaruhi perusahaan dalam menerapkan harga transfer dan berbagai pengaruhnya yang dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan.
- d. Bagi pihak lain, diharapkan dapat dijadikan bahan masukan dan berbagai pertimbangan yang relevan yang mampu menambah wawasan pembaca dalam mengembangkan ilmu ataupun penelitian selanjutnya.

1.5 Lokasi dan Waktu Penelitian

1.5.1 Lokasi Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan pada emiten Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015-2021 yang data keuangannya dapat diakses melalui *website* resmi Bursa Efek Indonesia (www.idx.co.id) dan/atau melalui *website* resmi dari setiap perusahaannya.

1.5.2 Waktu Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan penulis terhitung 9 bulan mulai dari bulan September 2022 sampai dengan Mei 2023. Adapun tabel waktu penelitiannya disajikan dalam lampiran 1.