



PENGARUH UKURAN PERUSAHAAN, SALES GROWTH, LEVERAGE, DAN PROFITABILITY TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK (TAX AVOIDANCE) PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR YANG TERDAFTAR DI BURSA EFEK INDONESIA PERIODE 2013-2016

Monica
monicatan61@gmail.com
Yustina Triyani
yustina.kamidi@kwikkiangie.ac.id

ABSTRAK

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan tindakan yang dilakukan oleh wajib pajak untuk meminimalkan jumlah pajak yang dibayarkan melalui mekanisme *tax planning* yang tidak melanggar undang-undangan. Penghindaran pajak dilakukan karena perusahaan tidak ingin beban yang dikeluarkan untuk membayar pajak tinggi karena dapat mengurangi pendapatan perusahaan dengan menggunakan sumber daya yang dimilikinya. Penelitian ini menggunakan empat variabel independen yaitu ukuran perusahaan, *sales growth*, *leverage*, dan *profitabilitas*. Sampel penelitian ini terdiri dari 34 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama periode 2013-2016. Teknik pengambilan sampel yang dilakukan adalah *Non-Probability Sampling* dengan menggunakan metode *Purposive Sampling*. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis kuantitatif dengan menggunakan analisis regresi linier berganda dalam SPSS 20.00. Hasil uji asumsi klasik semuanya terpenuhi dan uji koefisien regresi adalah signifikan untuk variabel *leverage*, sedangkan untuk variabel ukuran perusahaan, *sales growth*, dan *profitability* tidak signifikan. Kesimpulan yang didapatkan dari penelitian ini adalah *leverage* terbukti berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Variabel ukuran perusahaan, *sales growth*, dan *profitability* tidak terbukti berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

ABSTRACT

Tax avoidance is an action performed by the taxpayer to minimize the amount of tax paid through the mechanism of tax planning that doesn't violate the legislation. Tax avoidance is done because the company doesn't want the expense incurred to pay high taxes because it can reduce corporate earnings by using its resources. These objects of research are 34 companies operate in industry sector (manufacture) which is listed in Indonesia Stock Exchange (IDX) during period 2013-2015. Sampling techniques to be used is the Non-Probability Sampling technique with Purposive Sampling Method. Data analysis method which is used in this research is quantitative analysis method with multiple regression analysis in SPSS 20.00. All classical assumptions test is fulfilled and the result of coefficient regression test is significant for variables, leverage, but variable firm size, sales growth and profitability have no significant. In summary, the result of this research shows that leverage proved to have positive influence on tax avoidance. Variable firm size, sales growth, and profitability unproved to have positive influence on tax avoidance.

Keywords: Firm size, Sales growth, Leverage, Profitability, Tax Avoidance

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang
1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.
a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.

PENDAHULUAN

Pemerintah menaruh perhatian yang sangat besar terhadap sektor pajak karena pajak merupakan penyumbang terbesar dari total penerimaan negara dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Di Indonesia sendiri terdapat banyak perusahaan baik domestik maupun multinasional yang beroperasi yang akan menguntungkan pemerintah dalam sektor perpajakan. Dalam praktiknya, pemungutan pajak yang dilakukan oleh pemerintah tidak semudah yang dibayangkan. Adanya kendala dalam pemungutan pajak menyebabkan pembayaran pajak oleh wajib pajak tidak dapat dilakukan secara optimal yang pada akhirnya akan menyebabkan tidak terciptanya suatu standar ekonomi. Kendala dalam rangka optimalisasi penerimaan pajak adalah penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*), bahkan tidak sedikit perusahaan yang melakukan penghindaran pajak (Budiman & Setiyono, 2013).

Penghindaran pajak merupakan upaya untuk meminimalkan beban pajak menggunakan peraturan yang berlaku (*lawfull*), sedangkan penggelapan pajak (*tax evasion*) adalah upaya melakukan penghematan pajak dengan menggunakan cara yang melanggar ketentuan pajak (Ayu, dalam Melisa dan Tandean 2015). Oleh karena itu, persoalan penghindaran pajak diperbolehkan secara hukum selama sesuai dengan ketentuan undang-undang yang ada. Pengukuran *tax avoidance* dalam penelitian ini menggunakan *Current Effective Tax Rate*.

Current ETR adalah mengakomodasikan jumlah pajak yang dibayarkan saat ini oleh perusahaan (Rusyidi, M. Khoiru, 2014). Semakin tinggi tingkat persentase *Current ETR* yaitu mendekati tarif pajak penghasilan badan sebesar 25% mengindikasikan bahwa semakin rendah tingkat *tax avoidance*, sebaliknya semakin rendah tingkat persentase *Current ETR* mengindikasikan bahwa semakin tinggi tingkat *tax avoidance* (Dewinta & Setiawan, 2016).

Terdapat banyak faktor yang dapat dikaitkan dengan *tax avoidance*. Dalam penelitian ini variabel independen yang digunakan adalah ukuran perusahaan, *sales growth*, *leverage*, dan *profitability*. Ukuran perusahaan merupakan suatu skala yang dapat mengelompokkan perusahaan menjadi perusahaan besar dan kecil. Ukuran perusahaan menunjukkan kestabilan dan kemampuan perusahaan untuk menjalankan aktivitas ekonominya. Menurut (Fernández-Rodríguez & Martínez-Arias, 2014), berdasarkan *the political cost hypothesis*, semakin besar ukuran perusahaan, maka perusahaan akan menjadi pusat perhatian dari pemerintah. Hal ini akan menimbulkan kecenderungan bagi para manajer perusahaan untuk berlaku patuh (*compliance*) atau agresif (*tax avoidance*). Jika perusahaan memiliki laba yang besar dan stabil akan cenderung melakukan praktik *tax avoidance*.

Sales growth menunjukkan perkembangan tingkat penjualan dari tahun ke tahun. Pertumbuhan penjualan dapat menggambarkan baik buruknya tingkat pertumbuhan penjualan suatu perusahaan. Peningkatan *sales growth* cenderung akan membuat perusahaan mendapatkan laba yang besar. Laba yang besar menunjukkan bahwa pajak yang dibayarkan kepada pemerintah juga akan meningkat. Hal ini akan mendorong perusahaan untuk melakukan praktik *tax avoidance* (Dewinta & Setiawan, 2016).

Leverage merupakan rasio yang menunjukkan besarnya komposisi utang suatu perusahaan. Penambahan sejumlah utang akan menimbulkan beban bunga yang menjadi pengurang beban pajak penghasilan perusahaan. Semakin tinggi utang yang digunakan perusahaan, maka semakin tinggi biaya bunga yang harus dikeluarkan. Biaya bunga yang tinggi menyebabkan beban pajak penghasilan akan berkurang.

Profitability juga merupakan salah satu variabel yang mempengaruhi *tax avoidance*. *Profitability* dalam penelitian ini diprosikan menggunakan *Return On Asset (ROA)*. *Return On Asset (ROA)* merupakan salah satu indikator keberhasilan perusahaan untuk menghasilkan laba. Semakin tinggi nilai ROA, semakin tinggi keuntungan perusahaan sehingga semakin baik pengelolaan aset suatu perusahaan. Teori agensi akan memacu para agent untuk meningkatkan laba perusahaan. Ketika laba yang diperoleh membesar, maka jumlah pajak penghasilan akan meningkat sesuai dengan peningkatan laba perusahaan sehingga kecenderungan untuk melakukan *tax avoidance* akan meningkat (Dewinta & Setiawan, 2016).

Penelitian ini bertujuan untuk mencari bukti empiris pengaruh ukuran perusahaan, *sales growth*, *leverage*, dan *profitability* terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi perusahaan sebagai bahan pertimbangan perusahaan dalam mengambil keputusan, terutama dalam melaksanakan manajemen pajak. Bagi pemerintah untuk membuat peraturan lebih lanjut agar celah pajak dapat berkurang sehingga negara dapat menerima pendapatan



Copyright © Kwik Kian Gie (Institut Teknologi Sepuluh Nopember) 2015. All rights reserved. Tidak diperdipertahankan untuk penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah. b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.



lebih besar. Hasil penelitian ini juga bisa bermanfaat sebagai sumber referensi bagi penelitian selanjutnya.

Beberapa kajian teori pendukung yang digunakan peneliti dalam penelitian ini antara lain:

Penghindaran pajak (*Tax Avoidance*)

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah perencanaan pajak yang dilakukan secara legal dengan cara mengecilkan objek pajak yang menjadi dasar pengenaan pajak yang masih sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku (Halim et al.,2016:8). Dengan demikian tidak ada suatu pelanggaran hukum yang dilakukan, justru sebaliknya akan memperoleh penghematan pajak melalui pengendalian fakta sedemikian rupa, sehingga terhindar dari pengenaan pajak yang lebih besar atau sama sekali tidak kena pajak (Zain, 2008:49).

Teori Keagenan

Teori keagenan mendeskripsikan hubungan antara pemegang saham yang disebut sebagai *principal* dan manajemen sebagai *agent*. Aplikasi *agency theory* dapat terwujud dalam kontrak kerja yang akan mengatur proporsi hak dan kewajiban masing-masing pihak dengan tetap memperhitungkan kemanfaatan secara keseluruhan. Kontrak kerja merupakan seperangkat aturan yang mengatur mengenai mekanisme bagi hasil, baik yang berupa keuntungan, *return*, maupun risiko-risiko yang disetujui oleh prinsipal dan agen. Kontrak kerja akan menjadi optimal apabila menyajikan unsur *fairness* yaitu mampu menyeimbangkan antara kepentingan prinsipal dan agen yang secara matematis memperlihatkan pelaksanaan kewajiban yang optimal oleh agen dan pemberian insentif / imbalan khusus yang memuaskan dari prinsipal ke agen.

Political Cost Theory

Political Cost Theory menyatakan perusahaan dengan ukuran besar akan menjadi sasaran regulator pemerintah (Richardson dan Lanis, 2007). Pajak merupakan salah satu regulator pemerintah. Oleh karena itu, semakin besar ukuran perusahaan, seharusnya jumlah pajak yang dibayar pun semakin tinggi (Zimmerman, 1983). Semakin besar perusahaan maka perusahaan tersebut akan lebih dikenal oleh publik dan mendapat kepercayaan investor sehingga pemerintah akan melakukan pengawasan mengenai kewajiban pajaknya. Pemerintah akan menjadikan perusahaan besar sebagai target utama untuk mengejar kewajiban pajak. Dengan membayar pajak yang tinggi, perusahaan besar mungkin menerima lebih banyak keuntungan politik seperti kontrak pemerintah yang menguntungkan

Political Power Theory

Menurut Becker (1983), perusahaan besar memungkinkan untuk memiliki sumber daya lebih untuk melakukan perencanaan pajak demi mencapai laba yang optimal. Keberadaan pajak akan mengurangi pendapatan perusahaan sehingga pajak merupakan beban bagi perusahaan. Dengan adanya sumber daya yang baik, perusahaan dapat melakukan *tax planning* sebaik mungkin untuk mendapatkan laba yang optimal.

Teori Kepatuhan

Menurut Tyler (1990), terdapat dua perspektif dasar dalam literatur sosiologi mengenai kepatuhan pada hukum, yang disebut instrumental dan normatif. Perspektif instrumental mengasumsikan individu secara utuh didorong oleh kepentingan pribadi dan tanggapan terhadap perubahan-perubahan dalam *tangible*, insentif, dan penalti yang berhubungan dengan perilaku. Perspektif normatif berhubungan dengan apa yang orang anggap sebagai moral dan berlawanan dengan kepentingan pribadi mereka.

Ukuran Perusahaan

Menurut Machfoedz dalam Kurniasih dan Sari (2013), ukuran perusahaan adalah suatu skala dimana dapat diklasifikasikan besar kecil perusahaan menurut beberapa cara, antara lain: total aktiva atau total asset perusahaan, nilai pasar saham, rata-rata tingkat penjualan, dan jumlah penjualan.

Dalam penelitian ini ukuran perusahaan diukur dengan menggunakan total asset yang dimiliki oleh perusahaan.

Sales Growth

Menurut Nugroho (2011:46) pertumbuhan penjualan memiliki peranan penting dalam manajemen modal kerja. Dengan mengetahui seberapa besar pertumbuhan penjualan, perusahaan dapat memprediksi seberapa besar profit yang akan didapat oleh perusahaan.

Leverage

Leverage menunjukkan seberapa jauh perusahaan dibiayai oleh hutang atau pihak luar untuk meningkatkan kemampuan perusahaan yang digambarkan dengan modal (Brealy et al, 2006: 75). *Leverage* menunjukkan penggunaan hutang untuk membiayai investasi dan asset yang dimiliki oleh perusahaan untuk memperbesar tingkat penghasilan bagi pemilik perusahaan.

Profitability

Return on Asset (ROA) merupakan salah satu rasio profitabilitas yang digunakan untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba dari aktivitas normal bisnisnya. Tujuannya adalah untuk memonitor dan mengevaluasi tingkat perkembangan profitabilitas perusahaan dari waktu ke waktu.

Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak

Semakin besar *total asset* mengindikasikan semakin besar pula ukuran perusahaan. *Total asset* perusahaan akan menimbulkan beban penyusutan. Beban penyusutan dapat mengurangi laba yang diperoleh perusahaan. Semakin besar ukuran perusahaan, sumber daya yang dimiliki semakin berkualitas, maka semakin memungkinkan perusahaan untuk mengatur perpajakan dengan melakukan *tax planning* sehingga mencapai *tax saving* yang optimal (Richardson & Lanis, 2007). Hal ini sesuai dengan *political power theory* yang menyatakan perusahaan besar memiliki sumber daya lebih untuk melakukan perencanaan pajak.

Ha1 : Ukuran Perusahaan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak

Pengaruh Sales Growth terhadap Penghindaran Pajak

Sales growth memiliki pengaruh yang strategis terhadap perusahaan, karena penjualan yang dilakukan oleh perusahaan harus didukung dengan harta atau asset, bila penjualan ditinggikan maka asset pun harus ditambah (Weston dan Brigham, 1991). Pertumbuhan perusahaan memiliki peranan yang penting dalam manajemen modal kerja. Pertumbuhan penjualan menunjukkan tingkat penjualan dari tahun ke tahun. Peningkatan pertumbuhan penjualan cenderung akan membuat perusahaan mendapatkan laba yang besar. Laba yang besar akan menyebabkan pajak penghasilan yang harus dibayar perusahaan akan meningkat. Sesuai dengan teori agensi, manajemen akan semaksimal mungkin untuk mengoptimalkan laba perusahaan, maka dari itu perusahaan akan cenderung untuk melakukan praktik *tax avoidance* (Budiman & Setiyono, 2013).

Ha2 : *Sales Growth* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak

Pengaruh Leverage terhadap Penghindaran Pajak

Semakin tinggi jumlah pendanaan dari hutang pihak ketiga yang digunakan perusahaan menyebabkan semakin tinggi pula biaya bunga yang harus dikeluarkan perusahaan yang timbul dari hutang tersebut. Biaya bunga yang semakin tinggi akan menyebabkan laba sebelum pajak menjadi berkurang. Hal ini menyebabkan berkurangnya beban pajak perusahaan karena biaya bunga merupakan biaya yang boleh dikurangkan (*tax deductible*).

Ha3 : *Leverage* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak

Pengaruh Profitability terhadap Penghindaran Pajak

Menurut Kurniasih dan Sari (2013) *Return on Asset (ROA)* merupakan suatu indikator yang mencerminkan performa keuangan perusahaan, semakin tinggi nilai *ROA*, maka akan semakin bagus





Leverage

Leverage adalah rasio yang mengukur kemampuan utang baik jangka panjang maupun jangka pendek yang digunakan untuk membiayai aktivitas perusahaan. Rasio *leverage* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Debt to Equity Ratio* (DER), seperti menurut Sawir (2014).

$$\text{Debt to Equity Ratio} = \frac{\text{Jumlah Utang}}{\text{Modal sendiri}}$$

Profitability

Profitability adalah perbandingan antara laba bersih dengan *total aset* pada akhir periode, yang digunakan sebagai indikator kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba (Hery, 2016).

$$\text{ROA} = \frac{\text{Laba bersih setelah pajak}}{\text{Total Asset}} \times 100\%$$

Teknik Pengumpulan Data

Jenis data yang dikumpulkan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik observasi, yaitu dengan mengumpulkan dan mengkaji data sekunder yang dipublikasikan oleh Bursa Efek Indonesia. Pengumpulan data dilakukan dengan cara mengunduh data laporan keuangan dan laporan tahunan dari *website* Bursa Efek Indonesia (BEI), yaitu www.idx.co.id. Data sekunder tersebut antara lain:

1. Data laporan keuangan yang termasuk dalam perusahaan manufaktur periode 2013-2016 yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI).
2. Data mengenai pembayaran pajak, laba sebelum pajak, laba setelah pajak, total aset, total kewajiban, dan penjualan yang terdapat dalam laporan keuangan *audited* perusahaan.

Teknik Pengambilan Sampel

Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik *Non-Probability Sampling* dengan menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu teknik pengambilan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono 2012: 122). Kriteria-kriteria yang ditetapkan peneliti dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI).
- b. Periode laporan keuangan 4 tahun berturut-turut (2013-2016).
- c. Laporan keuangan *audited*.
- d. Laporan keuangan tahunan meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan.
- e. Menyajikan laporan keuangan dalam mata uang rupiah.
- f. Tidak memiliki laba sebelum pajak yang negatif.
- g. Tidak memiliki kompensasi rugi fiskal.
- h. Memiliki *Current ETR* lebih kecil dari 1, agar tidak membuat masalah dalam estimasi model (Gupta & Newberry, 1997).

Teknik Analisis Data

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah :

1. Statistik deskriptif

Statistika deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran umum serta deskripsi variabel-variabel terkait dengan penelitian, yang dapat dilihat dari *mean*, nilai maksimum, nilai minimum, dan standar deviasi.



- (a) *Mean* merupakan analisis yang digunakan dengan cara mencari nilai rata-rata dari data kuantitatif yang ada. Untuk kumpulan data, rata-rata dihitung dengan menjumlahkan seluruh data yang diamati dan kemudian dibagi dengan jumlah datanya.
- (b) Nilai maksimum merupakan analisis yang digunakan dengan cara mencari nilai tertinggi dalam data penelitian.
- (c) Nilai minimum merupakan analisis yang digunakan dengan cara mencari nilai terendah dalam data penelitian.
- (d) Standar deviasi merupakan analisis yang digunakan dengan cara penyebaran data penelitian. Semakin terbuka lebar data, maka semakin tinggi penyimpangan. Simpangan baku (s) adalah akar dari varians (s^2), dimana varians merupakan suatu teknik statistik yang digunakan untuk menjelaskan homogenitas kelompok.

Uji Kesamaan Koefisien

Sebelum menjawab pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen, kita harus mengetahui terlebih dahulu apakah data penelitian yang ada dapat di-*pool* atau tidak melalui suatu pengujian (Gujarati dan Porter: 2010). Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan *intercept*, *slope*, atau keduanya di antara persamaan regresi yang ada. Bila terbukti terdapat perbedaan *intercept*, *slope*, atau keduanya di antara persamaan regresi, maka data penelitian tidak dapat di-*pool*, melainkan harus diteliti secara *cross-sectional*. Tapi sebaliknya, jika tidak terdapat perbedaan *intercept*, *slope*, atau keduanya di antara persamaan regresi, *pooling* data penelitian dapat dilakukan. Uji kesamaan koefisien dilakukan dengan menggunakan variabel *dummy*. Dalam penelitian ini mengambil periode 2013-2016 sehingga *dummy* 1 yaitu tahun 2014, *dummy* 2 yaitu tahun 2015 dan *dummy* 3 yaitu tahun 2016. Bila signifikansi *dummy* tersebut diatas nilai $\alpha=5\%$ maka data penelitian selama 4 tahun dapat diuji secara bersama-sama (di-*pool*).

Uji Asumsi Klasik

Untuk melakukan uji asumsi klasik atas penelitian ini, maka peneliti melakukan uji normalitas, autokorelasi, multikolinearitas, dan uji heteroskedastisitas.

Analisis regresi linier berganda

Analisis regresi linier berganda dilakukan untuk mengetahui hubungan antara dua variabel atau lebih. Dengan melakukan analisis regresi linier berganda, dapat diketahui apakah suatu variabel dapat digunakan untuk meramal atau memprediksi variabel-variabel lain dalam suatu penelitian. Hasil yang didapat dari analisis regresi linier berganda adalah berupa koefisien untuk masing-masing variabel independen.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji Statistik Deskriptif

Berdasarkan lampiran 1, diketahui informasi bahwa Variabel dependen penghindaran pajak (ETR) memiliki nilai minimum sebesar 0.0658 yang berarti pajak minimum yang dibayar perusahaan, terdapat pada PT. Mandom Indonesia Tbk. Nilai maksimum sebesar 0.4066 yang berarti pajak maksimum yang dibayar perusahaan, terdapat pada PT. Indofood Sukses Makmur Tbk. Serta nilai rata-rata sebesar 0.255310, disimpulkan bahwa rata-rata besarnya pembayaran pajak perusahaan sebesar 25.5310% dari laba sebelum pajak.

Variabel ukuran perusahaan memiliki nilai minimum sebesar 25.6195 yakni pada PT. Lionmesh Prima Tbk dan nilai maksimum sebesar 33.1988 yakni pada PT. Astra International Tbk, serta, nilai rata-rata sebesar 28.977878. Dapat disimpulkan bahwa rata-rata ukuran perusahaan sebesar 28.977878.

Variabel *sales growth* memiliki nilai minimum sebesar -0.2990 yakni pada PT. Lionmesh Prima Tbk, berarti PT. Lionmesh Prima Tbk mengalami penurunan penjualan sebesar 29.90%. Nilai



maksimum sebesar 1.2535 pada PT. Cahaya Kalbar Tbk, berarti PT. Cahaya Kalbar Tbk mengalami kenaikan penjualan sebesar 125.35%. Serta nilai rata-rata sebesar 0.102763, dapat disimpulkan bahwa dari tahun 2013-2016 rata-rata pertumbuhan penjualan adalah sebesar 10.2763%.

Variabel *leverage* memiliki nilai minimum sebesar 0.0262 yakni pada PT. Lionmesh Prima Tbk, berarti PT. Lionmesh Prima Tbk memiliki proporsi hutang terhadap modal sebesar 2.62%. Nilai maksimum sebesar 0.7045 pada PT. Nipress Tbk, berarti PT. Nipress Tbk memanfaatkan hutang sebesar 70.45% untuk membiayai aktivitas perusahaan. Serta nilai rata-rata sebesar 0.357074 menunjukkan bahwa rata-rata perusahaan menggunakan hutang untuk membiayai aktivitasnya sebesar 35.7074%.

Variabel *profitability* memiliki nilai minimum sebesar 0.0145 yakni pada PT. Lionmesh Prima Tbk, berarti kemampuan PT. Lionmesh Prima Tbk dalam menghasilkan laba dari aktivitas bisnisnya sebesar 1.45%. Nilai maksimum sebesar 0.3948 terdapat pada PT. H.M. Sampoerna Tbk, berarti kemampuan PT. H.M. Sampoerna Tbk dalam menghasilkan laba dari aktivitas bisnisnya sebesar 39.48%. Serta nilai rata-rata sebesar 0.106469 menunjukkan bahwa rata-rata perusahaan dari tahun 2013-2016 memiliki kemampuan menghasilkan laba sebesar 10.6469%.

Uji Kesamaan Koefisien (*pooling*)

Dari lampiran 2, nilai sig > 0,05 sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan koefisien dan data lolos uji *pooling*.

Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Berdasarkan lampiran 3, dapat diketahui bahwa besarnya nilai Kolmogorov-Smirnov Z adalah 0.659 dan nilai Asymp. Sig. sebesar 0,778. Karena nilai Asymp. Sig. > 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan pada penelitian ini berdistribusi normal.

b. Uji Autokorelasi

Dari lampiran 3 dapat dilihat hasil dari tes *Durbin Watson* adalah 1.887. Jika dilihat dari tabel *Durbin Watson* dengan n=136 dan variabel bebas sama dengan 4 dan $\alpha=5\%$ maka didapat $d_l = 1.6445$ dan $d_u = 1.7967$. Nilai 1.887 berada diantara d_u dan $4-d_u$ sebesar 2.2033 sehingga dapat disimpulkan bahwa penelitian ini tidak terjadi autokorelasi.

c. Uji Multikolinearitas

Lampiran 3 menunjukkan bahwa semua variabel bebas mempunyai nilai *Tolerance* yang lebih besar dari 0,1 dan nilai VIF yang berada jauh di bawah angka 10,00 sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolinearitas antar variabel independen.

d. Uji Heterokedastisitas

Dari lampiran 3 dapat dilihat bahwa seluruh variabel independen memiliki tingkat signifikansi lebih besar dari 0,05. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa seluruh variabel independen bersifat homokedastisitas atau tidak terjadi heterokedastisitas.

Tabel 1
Ikhtisar Hasil Penelitian Uji Asumsi Klasik

Nama Pengujian	Kriteria	Hasil	Keterangan
Normalitas	Sig > 0,05	0,778	Lolos uji normalitas
Autokorelasi	$d_u < d < 4-d_u$	1.887	Lolos uji autokorelasi
Multikolinearitas	VIF < 10 ; <i>Tolerance</i> > 0.1		Lolos uji multikolinearitas
Heteroskedastisitas	Sig > 0,05		Lolos uji heteroskedastisitas



Uji Regresi Linier Berganda

a. Uji Statistik t

Lampiran 4 menunjukkan bahwa variabel ukuran perusahaan menunjukkan nilai sig (*one tailed*) sebesar 0.4545. Nilai signifikan yang diperoleh lebih besar dari nilai signifikan yang ditetapkan ($\alpha=5\%$). Maka dapat disimpulkan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Variabel *sales growth* menunjukkan nilai sig (*one tailed*) sebesar 0.3695. Nilai signifikan yang diperoleh lebih besar dari nilai signifikan yang ditetapkan ($\alpha=5\%$). Maka dapat disimpulkan bahwa *sales growth* tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Variabel *leverage* menunjukkan nilai sig (*one tailed*) sebesar 0.042. Nilai signifikan yang diperoleh lebih kecil dari nilai signifikan yang ditetapkan ($\alpha=5\%$). Dengan nilai koefisien sebesar 0.051. Maka dapat disimpulkan bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

Variabel *profitability* menunjukkan nilai sig (*one tailed*) sebesar 0.0005. Nilai signifikan yang diperoleh lebih kecil dari nilai signifikan yang ditetapkan ($\alpha=5\%$). Dengan nilai koefisien sebesar -0.216. Maka dapat disimpulkan bahwa *profitability* tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

b. Uji Statistik F

Dari lampiran 4 diperoleh hasil bahwa Sig-F adalah 0.001. Karena nilai Sig < 0.05 maka Ho ditolak dan Ha diterima. Artinya, cukup bukti bahwa variabel ukuran perusahaan, *sales growth*, *leverage*, dan *profitability* secara bersama-sama berpengaruh terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*).

c. Uji Koefisien Determinasi (R²)

Dari lampiran 4 dapat dilihat bahwa nilai *Adjusted R square* menunjukkan angka 0.112, hal ini berarti 11.2% variabel penghindaran pajak (*tax avoidance*) dapat dijelaskan oleh variabel ukuran perusahaan, *sales growth*, *leverage*, dan *profitability*. Sementara, sisanya sebesar 88.8 % dijelaskan oleh faktor-faktor diluar model.

Tabel 2
Ikhtisar Hasil Penelitian Uji F, Uji t, dan Koefisien Determinasi

Nama Pengujian	Kriteria	Hasil	Keterangan
Uji F	Sig < 0,05	0,001	Berpengaruh signifikan
Uji t	Hipotesis		
Ukuran Perusahaan	+ dan Sig < 0,05	+ dan 0.4545	Tidak sesuai hipotesis
<i>Sales growth</i>	+ dan Sig < 0,05	- dan 0.3695	Tidak sesuai hipotesis
<i>Leverage</i>	+ dan Sig < 0,05	+ dan 0.0420	Sesuai hipotesis
<i>Profitability</i>	+ dan Sig < 0,05	- dan 0.0005	Tidak sesuai hipotesis
Koefisien Determinasi	$0 \leq R^2 \leq 1$	0,112	11.2% variasi nilai perusahaan dijelaskan variabel penelitian

PEMBAHASAN

Pengaruh ukuran perusahaan terhadap penghindaran pajak

Berdasarkan hasil uji, didapat hasil bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak sehingga tidak tolak Ho. Besar kecilnya perusahaan tidak mempengaruhi

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber.
 a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
 2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie



aktivitas penghindaran pajak. Fenomena penghindaran pajak tidak hanya dilakukan oleh perusahaan besar saja, namun perusahaan skala menengah dan kecil sekalipun mampu melakukan tindakan penghindaran pajak, namun jumlahnya tidak terlalu berdampak pada pendapatan negara. Perusahaan yang besar belum tentu memiliki sumber daya yang berkualitas untuk melakukan tindakan penghindaran pajak. Jika perusahaan yang sumber dayanya tidak berkualitas melakukan kegiatan penghindaran pajak, perusahaan akan dirugikan dari tindakan yang dilakukan apabila tidak sesuai dengan peraturan perpajakan. Sesuai dengan *Political Cost Theory* yang menyatakan bahwa semakin besar ukuran perusahaan, maka pajak yang harus dibayarkan juga tinggi. Semakin besar perusahaan, maka perusahaan akan mendapatkan perhatian publik dan menjadi sasaran bagi pemerintah untuk melakukan pengawasan sehingga perusahaan akan memenuhi semua kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Jika perusahaan tidak memenuhi kewajiban perpajakan dengan benar, maka tingkat kepercayaan investor terhadap perusahaan akan berkurang dan menyebabkan nilai perusahaan akan menurun.

Pengaruh *sales growth* audit terhadap penghindaran pajak

Sales growth tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak sehingga tidak tolak Ho. *Sales growth* suatu perusahaan tidak dapat mempengaruhi adanya penghindaran pajak. *Sales growth* yang tinggi belum tentu menghasilkan laba perusahaan yang tinggi karena ada beberapa pengurang dari penjualan itu sendiri seperti harga pokok penjualan dan biaya operasional. Jika perusahaan menjual barang yang tidak sesuai dengan kondisi yang diharapkan oleh pelanggan, maka perusahaan akan menjual barang dibawah harga pasaran bahkan menjual dengan harga dibawah harga pokok penjualan. Hal ini dapat menyebabkan laba yang diperoleh perusahaan tidak meningkat atau cenderung menurun. Selain itu, jika pada saat kenaikan penjualan tersebut terdapat kenaikan biaya operasional yang dikeluarkan perusahaan, seperti kenaikan gaji para pekerja, maka biaya operasional ini dapat mengurangi laba yang diperoleh oleh perusahaan. Jika laba yang diterima perusahaan berkurang, maka beban pajak yang harus dibayarkan juga akan berkurang.

Pengaruh *leverage* terhadap penghindaran pajak

Berdasarkan hasil uji, Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Hal ini sesuai dengan hipotesis awal yang menyatakan bahwa semakin tinggi *leverage*, penghindaran pajak yang dilakukan akan semakin tinggi. Semakin tinggi *leverage*, maka semakin tinggi jumlah pendanaan dari hutang pihak ketiga. Semakin tinggi hutang yang dimiliki oleh perusahaan, maka biaya bunga akan semakin tinggi. Biaya bunga merupakan biaya yang diperbolehkan dalam perpajakan (*deductible expense*). Sehingga hal ini dapat menyebabkan jumlah laba perusahaan akan berkurang dan beban pajak yang harus dibayarkan oleh perusahaan kepada negara juga akan berkurang. Sehingga dapat disimpulkan bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

Pengaruh *profitability* terhadap penghindaran pajak

Berdasarkan hasil uji, *profitability* berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Hal ini sesuai dengan hipotesis awal yang menyatakan bahwa *profitability* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak, sehingga tidak tolak Ho. *Return on Asset (ROA)* yang tinggi tidak mencerminkan bahwa perusahaan tersebut akan melakukan kegiatan penghindaran pajak. Dengan laba yang tinggi, maka perusahaan akan mampu untuk membayar pajak dalam jumlah yang sesuai dengan laba yang diperoleh. Walaupun berdasarkan teori agensi, *principal* akan memacu para *agent* untuk meningkatkan laba perusahaan tetapi perusahaan akan memilih untuk membayar pajak daripada harus melakukan tindakan penghindaran pajak. Hal ini mengindikasikan bahwa tingkat kesadaran masyarakat untuk membayar pajak meningkat sehingga nilai ROA yang tinggi menunjukkan bahwa perusahaan telah memanfaatkan asset yang dimilikinya secara efektif dan efisien sehingga perusahaan mampu

membayar beban-beban perusahaan termasuk beban pajaknya. Jadi perusahaan yang memiliki nilai ROA yang tinggi lebih memilih untuk melaksanakan setiap kewajiban perpajakannya daripada melakukan tindakan penghindaran pajak yang merugikan negara. Sesuai dengan teori kepatuhan perspektif normatif, seorang individu cenderung untuk mematuhi ketentuan karena dianggap sebagai suatu keharusan dan otoritas.

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian dapat diambil kesimpulan bahwa terdapat cukup bukti variabel *leverage* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Namun tidak terdapat cukup bukti bahwa ukuran perusahaan, *sales growth*, dan *profitability* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

Bagi penelitian selanjutnya disarankan dapat mengukur penghindaran pajak menggunakan proksi lain. Proksi lain yang dapat digunakan adalah *Cash ETR* dan *Book tax Difference*. Peneliti selanjutnya juga dapat menggunakan proksi lain untuk variabel *leverage* seperti menggunakan *Debt to Asset Ratio* serta dapat menggunakan sektor lain selain manufaktur seperti perusahaan jasa atau perbankan yang terdaftar di BEI.

DAFTAR PUSTAKA

- Becker, G. (1983). *A Theory of Competition among Pressure Groups For Political Influence*. *Quarterly Journal of Economics* 98, No. 3: 371-400
- Budiman, J., & Setiyono. (2013). *Pengaruh Karakter Eksekutif Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance)*. SNA XV Banjarmasin, 1–22.
- Damayanti, Fitri & Tridahas, Susanto. (2015). *Pengaruh Komite Audit, Kepemilikan Institusional, Resiko Perusahaan dan Return On Asset Terhadap Tax Avoidance*. *Jurnal Bisnis dan Manajemen*. Vol.5, No.2.
- Dewinta, I. A. R., & Setiawan, P. E. (2016). *Pengaruh Ukuran Perusahaan, Umur Perusahaan, Profitabilitas, Leverage, Dan Pertumbuhan Penjualan Terhadap Tax Avoidance*. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14(3), 1584–1613.
- Fernández-Rodríguez, E., & Martínez-Arias, A. (2014). *Determinants of the Effective Tax Rate in the BRIC Countries*. *Emerging Markets Finance & Trade*, 50(March), 214–228.
- Gitman, Lawrence J. dan Chad J. Zutter (2015), *Principles of Managerial Finance*, Fourteenth Edition, New Jersey: Pearson Education.
- Ghozali Imam (2016), *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gujarati, D.N. dan Dawn C. Porter (2012), *Dasar-dasar Ekonometrika*, Buku 1, Edisi 5, Jakarta: Salemba Empat.
- Gupta, S. & Newberry, K. (1997). *Determinants of the variability in corporate effective tax rates: Evidence from longitudinal data*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 16(1), 1–34.
- Herry. (2016). *Analisis Laporan Keuangan*. Jakarta: Penerbit PT Grasindo.



Jensen, Michael C. & William H. Meckling (1976). *Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure*. Journal of Financial Economics. Vol.3, No.4, pp.305-360.

Kurniasih T., & Sari, M. M. R. (2013). Pengaruh Return on Assets , Leverage , Corporate Governance , Ukuran Perusahaan Dan Kompensasi Rugi Fiskal Pada Tax Avoidance (The Effect of Return on Asset, Leverage, Corporate Governance, Company Size, and Fiscal Loss Compensation in Tax Avoidance). *Buletin Studi Ekonomi*, 18(1), 58–66.

Lazar, S. (2014). Determinants of the Variability of Corporate Effective Tax Rates: Evidence from Romanian Listed Companies. *Emerging Markets Finance and Trade*, 50(s4), 113–131.

Nurfaidah, Mulyati, H., Purnamasari, M., & Niar, H. (2015). Pengaruh Leverage, Ukuran Perusahaan, dan Kualitas Audit Terhadap Penghindaran Pajak (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2011-2015). *Seminar Nasional Dan The 3rd Call for Syariah Paper*, 441–449.

Richardson, G., & Lanis, R. (2007). Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(6), 689–704.

Sawir, Agnes (2014). *Analisis Kinerja Keuangan dan Perencanaan Keuangan Perusahaan*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama.

Watts, R. & Zimmerman. J. (1986). *Positive Accounting Theory*, New Jersey: Prentice Hall.

Zimmerman, J. L. (1983). *Taxes and Firm Size*. Journal of Accounting and Economics. 5(c) 119-149.

LAMPIRAN

Lampiran 1 Hasil Uji Statistik Deskriptif

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ETR	136	.0658	.4066	.255310	.0490649
SIZE	136	25.6195	33.1988	28.977878	1.7877957
SO	136	-.2990	1.2535	.102763	.1556197
LEV	136	.0262	.7045	.357074	.1560388
ROA	136	.0145	.3948	.106469	.0672408
Valid N (listwise)	136				

Sumber : Output SPSS

Lampiran 2

Hasil Uji Kesamaan Koefisien (*Pooling*)

Model	Coefficients ^a			t	Sig.
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.280	.137		2.040	.044
SIZE	-.001	.005	-.020	-.114	.910
SG	-.013	.041	-.043	-.328	.743
LEV	.065	.054	.208	1.206	.230
ROA	-.239	.124	-.328	-1.928	.056
DT1	.112	.191	.988	.584	.560
DT2	-.154	.189	-1.363	-.812	.418
DT3	-.050	.194	-.445	-.260	.796
SIZE_DT1	-.005	.007	-1.179	-.666	.507
SIZE_DT2	.006	.007	1.441	.826	.410
SIZE_DT3	.003	.007	.703	.392	.696
SG_DT1	-.075	.085	-.121	-.881	.380
SG_DT2	-.006	.097	-.007	-.065	.948
SG_DT3	.107	.104	.123	1.028	.306
LEV_DT1	.048	.081	.176	.599	.550
LEV_DT2	-.018	.081	-.062	-.215	.830
LEV_DT3	-.141	.091	-.464	-1.551	.124
ROA_DT1	.088	.179	.101	.491	.624
ROA_DT2	-.134	.203	-.146	-.658	.512
ROA_DT3	.063	.188	.069	.333	.740

a. Dependent Variable: ETR

Sumber : Output SPSS

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



Lampiran 3

Hasil Uji Normalitas

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		136
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0E-7
	Std. Deviation	.04554433
	Absolute	.057
Most Extreme Differences	Positive	.056
	Negative	-.057
Kolmogorov-Smirnov Z		.659
Asymp. Sig. (2-tailed)		.778

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber : Output SPSS

Hasil Uji Autokorelasi

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.372 ^a	.138	.112	.0462344	1.887

a. Predictors: (Constant), ROA, SG, SIZE, LEV

b. Dependent Variable: ETR

Sumber : Output SPSS

Hasil Uji Multikolinearitas

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta	Tolerance	VIF
1	(Constant)	.253	.065			
	SIZE	.000	.002	.010	.902	1.109
	SG	-.009	.027	-.029	.894	1.119
	LEV	.051	.029	.161	.773	1.294
	ROA	-.216	.064	-.296	.857	1.167

a. Dependent Variable: ETR

Sumber : Output SPSS

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.



Hasil Uji Heterokedastisitas

C

Hak Cipta milik IBIKKG (mencakup Hak Cipta dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	.057	.042		1.370	.173
	SIZE	-.001	.002	-.069	-.755	.452
	SG	-.021	.017	-.108	-1.185	.238
	LEV	.021	.019	.112	1.137	.258
	ROA	.044	.041	.100	1.068	.288

a. Dependent Variable: ABSRES

Sumber : Output SPSS

Lampiran 4

Hasil Uji F

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	.045	4	.011	5.259	.001 ^b
	Residual	.280	131	.002		
	Total	.325	135			

a. Dependent Variable: ETR

b. Predictors: (Constant), ROA, SG, SIZE, LEV

Sumber : Output SPSS

Hasil Uji t

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	.253	.065		3.878	.000
	SIZE	.000	.002	.010	.114	.909
	SG	-.009	.027	-.029	-.335	.739
	LEV	.051	.029	.161	1.742	.084
	ROA	-.216	.064	-.296	-3.377	.001

a. Dependent Variable: ETR

Sumber : Output SPSS

1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengemukakan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.

Koefisien Determinasi

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.372 ^a	.138	.112	.0462344

a. Predictors: (Constant), ROA, SG, SIZE, LEV

b. Dependent Variable: ETR

Sumber : Output SPSS

© Hak cipta milik IBI KKG (Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie)

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang

Institut Bisnis dan Informatika Kwik Kian Gie



1. Dilarang mengutip sebagian atau seluruh karya tulis ini tanpa mencantumkan dan menyebutkan sumber:
 - a. Pengutipan hanya untuk kepentingan pendidikan, penelitian, penulisan karya ilmiah, penyusunan laporan, penulisan kritik dan tinjauan suatu masalah.
 - b. Pengutipan tidak merugikan kepentingan yang wajar IBIKKG.
2. Dilarang mengumumkan dan memperbanyak sebagian atau seluruh karya tulis ini dalam bentuk apapun tanpa izin IBIKKG.