

# JAA

*by* Arisona Ahmad

---

**Submission date:** 08-Feb-2023 10:12PM (UTC+0700)

**Submission ID:** 2009329591

**File name:** JAA.pdf (242.57K)

**Word count:** 5441

**Character count:** 35290



## Studi fenomenologi: akuntansi dan perubahan sekolah menjadi Badan Layanan Umum (BLU)

<sup>1</sup> Danarella Ekarani<sup>1</sup>, Sri Pujiningsih<sup>1</sup>, Arisona Ahmad<sup>2</sup>  
<sup>1</sup>Universi Negeri Malang, Jl. Semarang No. 5, Malang, Indonesia  
<sup>2</sup>Politeknik Negeri Jember, Jl. Mastrip PO BOX 164, Jember, Indonesia

**Terima:** 28 Desember 2021  
**Direvisi:** 10 Januari 2021, 12 Januari 2022  
**Disetujui:** 13 Januari 2022  
**Korespondensi:**  
Arisona Ahmad  
[arisona\\_ahmad@polije.ac.id](mailto:arisona_ahmad@polije.ac.id)

**DOI:**  
<http://dx.doi.org/10.17977/jum004v9i12022p055>

### Abstract

This study aims to understand the meaning and awareness of actors for changing schools into Public Service Boards (BLU) and the role of accounting. Phenomenology theory is employed as theory and method in this research. The research data is the result of interviews from six key informants. Data analysis was accomplished utilizing stages noema, noesis, epoche (bracketing), intentional analysis, and eidetic reduction. The results of the study revealed that the conversion of schools to BLU was based on the motivation to promote welfare, adoption of new cultures by actors, and there were pros and cons to the occurrence of changes. Another result is that there is a new awareness of actors on management accounting practices in the form of budgets and service fees, as well as accrual-based financial accounting. This research enriches the study of the education public sector accounting in the perspective of phenomenological theory.

**Keywords:** BLU; School; Accounting; Phenomenology

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk memahami makna dan kesadaran aktor untuk mengubah sekolah menjadi Badan Layanan Umum (BLU) dan peran akuntansi. Fenomenologi digunakan sebagai teori dan metode dalam penelitian ini. Data penelitian merupakan hasil wawancara dari 6 informan kunci. Analisis data dilakukan dengan menggunakan tahapan *noema*, *noesis*, *epoche (bracketing)*, *intentional analysis*, dan *eidetic reduction*. Hasil penelitian menemukan bahwa perubahan sekolah menjadi BLU didasari oleh motivasi untuk meningkatkan kesejahteraan, adaptasi budaya baru oleh aktor, meskipun terdapat pro dan kontra terhadap terjadinya perubahan. Di sisi lain, perubahan ini menimbulkan kesadaran pelaku atas kebutuhan praktik akuntansi manajemen berupa anggaran dan biaya jasa serta akuntansi keuangan berbasis akrual. Penelitian ini memperkaya kajian pendidikan akuntansi sektor publik dalam perspektif teori fenomenologis.

**Kata Kunci:** BLU; Sekolah; Akuntansi; Fenomenologi

## PENDAHULUAN

*New Public Management* (NPM) adalah konsep yang diadopsi Indonesia dalam melaksanakan reformasi keuangan negara (Pujiningsih, 2014). NPM dapat dimaknai sebagai sebuah konsep baru dalam tata kelola organisasi publik yang dikelola ala organisasi bisnis yang mengedepankan prinsip efisiensi, efektifitas, produktifitas, kinerja, dan akuntabilitas (Gadkari, 2010; Hood, 1991; Prakoso, 2014). Management. Mumbai: Himalaya Publishing House (online). Salah satu contoh penerapan konsep NPM di Indonesia adalah Badan Layanan Umum (BLU). Perubahan organisasi menjadi BLU dimaksudkan untuk meningkatkan produktivitas dan mengurangi ketidakefisienan dengan menerapkan pola pengelolaan keuangan yang berorientasi pada hasil (*output*), profesionalitas, akuntabilitas dan transparansi (Waluyo, 2011).

Penelitian mengenai BLU sudah banyak dilakukan sebelumnya antara lain dilakukan oleh Ariyati, Pinasti, & Putri (2016), Ayuningtyas & Pujiningsih (2019), Firdausi & Pujiningsih (2018), Pahala *et al.* (2016), Prakoso (2014), Pujiningsih (2014), dan Waluyo (2014). Pujiningsih (2014) meneliti BLU universitas dengan paradigma kritis dengan temuan bahwa telah terjadi korporatisasi dan akuntingisasi universitas. Penelitian Firdausi & Pujiningsih (2018) menunjukkan bahwa tidak semua aktor menerima perubahan menjadi BLU. Aktor yang menerima BLU adalah aktor yang terlibat dalam perubahan BLU. Namun, pihak yang tidak berkaitan secara langsung, maka cenderung menolak

<sup>7</sup> Cara mengutip: Ekarani, D., Pujiningsih, S., & Ahmad, A. (2022). Studi fenomenologi: akuntansi dan perubahan sekolah menjadi badan layanan umum (BLU). *Jurnal Akuntansi Aktual*, 9(1), 55-64.

Tabel 1. Daftar Informan

No.	Inisial	Jabatan
1	BW	Kepala Sekolah
2	BA	Wakil Kepala Sumber Daya Manusia
3	BB	Pengelola BLUD - Bagian e-budgeting
4	IT	Pengelola BLUD – Bendahara
5	BG	Pegawai Pengolahan Data
6	BY	Guru

U. Sementara itu, Waluyo (2014) menyimpulkan bahwa implementasi pengelolaan keuangan BLU belum berjalan secara efektif dan belum memberikan manfaat yang optimal. Penelitian yang dilakukan Prakoso (2014) menemukan bahwa BLU belum melakukan perubahan secara mendasar sesuai dengan konsep. Hasil penelitian yang sama ditemukan oleh Ariyati, Pinasti, & Putri (2016) dimana implementasi konsep BLU pada universitas belum berjalan seperti yang seharusnya.

Dari beberapa hasil penelitian sebelum ini, sekolah BLU belum menjadi subjek penelitian. Secara regulasi, sekolah juga dapat dikelola dalam bentuk Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). Pada tahun 2017, terdapat 20 Sekolah Menengah Kejuruan Negeri (SMKN) di Jawa Timur yang disetujui untuk berubah menjadi BLUD. Dari 20 sekolah tersebut, terdapat 3 sekolah merupakan SMKN yang ada di Kota Malang meliputi SMKN 2, SMKN 4, dan SMKN 11. Penelitian sekolah BLU menjadi menarik dilakukan karena sekolah BLU menjadi hal yang masih baru dibandingkan universitas BLU yang sudah banyak diselenggarakan.

Prakoso (2014) menyimpulkan bahwa belum ada perubahan secara mendasar budaya organisasi setelah berubah menjadi BLU. Ketika budaya organisasi belum berubah, maka terdapat pertanyaan terkait bagaimana sebenarnya pemaknaan aktor atas adanya perubahan. Berdasarkan itu, penelitian ini mencoba mencari makna aktor atas perubahan sekolah menjadi BLU. Selain perubahan perilaku organisasi dalam konteks BLU, peran akuntansi dalam BLU sangat dominan (Pujiningsih, 2014). Pemaknaan aktor dalam perubahan sekolah menjadi BLU dan peran akuntansi di dalamnya menjadi keunikan yang membedakan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya oleh Ariyati, Pinasti, & Putri (2016), Ayuningtyas & Pujiningsih (2019), Firdausi & Pujiningsih (2018), Prakoso (2014), Pujiningsih (2014), dan Waluyo (2014).

## METODE

Penelitian ini termasuk dalam penelitian paradigma interpretif (Myers, 2009) dengan teori fenomenologi. Fenomenologi dalam penelitian ini digunakan sebagai teori dan metode. Fokus dari penelitian fenomenologi adalah kehidupan dan kesadaran sehari-hari aktor. Fenomena murni dapat diamati dari kesadaran murni (Hammond, Howarth, & Keat, 1991). Kesadaran tersebut bebas dari keyakinan, asumsi, dan pengetahuan yang terkonstruksi dari interaksi aktor dengan dunia secara apa adanya (Hammond, Howarth, & Keat, 1991). Oleh karena itu, metode ini digunakan untuk menggali pengalaman keseharian dan kesadaran aktor dalam perubahan sekolah menjadi BLU dan peran akuntansi di dalamnya.

Penelitian ini dilakukan pada salah satu SMKN di Kota Malang (Sekolah X) karena sekolah tersebut termasuk dalam program revitalisasi sekolah yang ditunjuk oleh pemerintah daerah sebagai percontohan BLUD sekolah. Dengan menggunakan sekolah percontohan sebagai sampel, penelitian ini akan menggali makna kesadaran dan pengalaman aktor berinteraksi dalam organisasi dengan budaya baru dan peran akuntansi di dalamnya.

Data penelitian diperoleh dari hasil wawancara dari informan kunci seperti disajikan dalam Tabel 1. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *transcendental phenomenology* yang dikemukakan oleh Edmund Husserl dan terdiri dari 5 tahap antara lain, 1) *noema*; 2) *noesis*; 3) *epoche (bracketing)*; 4) *intentional analysis*; dan 5) *eidetic reduction* (Ahmad, Djahmuri, Kamayanti, 2017; Kamayanti, 2016). Fenomenologi transedental dinilai mampu menunjang maksud dan tujuan penelitian. Tahap *noema* dalam penelitian ini adalah pernyataan objektif dari pengalaman atau perilaku informan terkait perubahan sekolah menjadi BLU. Tahap *noesis* adalah refleksi subjektif atau kesadaran informan atas perubahan sekolah menjadi BLU. *Epoche* adalah tahap peneliti menempatkan diri jauh dari prasangka dan asumsi atas pengalaman dan kesadaran informan. *Intentional analysis* adalah interpretasi relasi pengalaman dan kesadaran informan atas perubahan sekolah menjadi BLU. *Eidetic reduction* adalah proses penemuan esensi kesadaran informan secara apa adanya.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Motivasi Berubah <sup>33</sup> Income Generating dan Remunerasi

Sekolah X adalah sekolah yang ditunjuk oleh Dinas Pendidikan untuk berubah organisasi menjadi BLUD. Pengelolaan BLUD bertujuan untuk fleksibilitas keuangan (Lestiyani & Suranto, 2015; Waluyo, 2014). Hal tersebut disampaikan oleh BG:

*“BLUD itu untuk fleksibilitas. Sekolah yang punya pendapatan itu bisa fleksibel mengatur keuangannya...agar pengelolaan keuangan lebih baik lagi dan bisa lebih menyejahterakan warga sekolah”.*

Peneliti mem-bracket *“BLUD itu untuk fleksibilitas”*, sehingga noema informan yang menyatakan BLUD itu untuk fleksibilitas dapat diabstraksi (*eidetic reduction*) bahwa dengan label BLUD, sekolah akan memiliki pengelolaan keuangan yang lebih baik dan lebih menyejahterakan warga sekolah.

Salah satu unit usaha untuk mendukung BLU sekolah adalah Unit Pelayanan Jasa (UPJ). UPJ adalah salah satu contoh unit bisnis sebagai *income generating*. Pembentukan unit bisnis adalah bagian dari implementasi dari konsep NPM terkait dengan produktivitas dan hasil (Waluyo, 2014). Setiap SMK memiliki UPJ yang di dalamnya terdapat unit produksi untuk dikelola sekolah. UPJ ditujukan untuk menunjang praktik siswa. Sekolah tidak memiliki fleksibilitas ketika menjalankan UPJ. Namun, BLU memberikan kesempatan sekolah untuk mengelola UPJ secara lebih fleksibel. Sebagaimana diungkapkan oleh BY:

*“Sebenarnya itu sudah dilakukan dari dulu, namanya Unit Pelayanan Jasa (UPJ). Setiap SMK itu punya unit produksi yang bisa dikelola oleh sekolah, untuk menunjang praktek siswa gitu. Nah berbeda dengan BLUD, di mana BLUD ini merupakan program dari pemerintah yang diberikan pada sekolah yang berarti diberikan kebebasan untuk menjalankan suatu bisnis”.*

Dari 2 pernyataan informan tersebut, *eidetic reduction* terkait tema motivasi menjadi BLU menunjukkan bahwa fleksibilitas pengelolaan keuangan untuk *income generating* menjadi motivasi adanya perubahan sekolah menjadi BLU. Hal yang sama ditemukan di universitas BLU, bahwa perubahan universitas menjadi BLU dimotivasi oleh *income generating* (Pujiningsih, 2014).

Menurut BB, guru dapat berkontribusi dalam peningkatan pendapatan sekolah setelah berubah menjadi BLUD. Guru dan tenaga kependidikan lainnya dapat mempromosikan produk dan jasa layanan:

*“Kita juga sebagai guru itu sebenarnya itu lahan bisnis, karena kita juga bisa melaksanakan kesana. Misalnya kita bisa memasarkan, karena suatu bisnis itu juga tergantung marketingnya, kalau semua guru itu berjibaku atau bekerja sama memasarkan saya yakin bisa beroperasi dengan bagus”.*

Aktor yang terlibat langsung dalam perubahan organisasi menjadi BLU cenderung setuju adanya perubahan (Firdausi & Pujiningsih, 2018). Sebagai salah satu tim persiapan dan pengelola BLUD, BB setuju se<sup>20</sup>lah menjalankan pola pengelolaan BLUD. BB merasakan manfaat dari adanya sistem remunerasi. Seperti yang diatur dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018, remunerasi merupakan *intentional analysis* yang digunakan sebagai pedoman, dan merupakan salah satu upaya meningkatkan kesejahteraan pegawai BLU, yaitu dengan ketetapan mengenai gaji, insentif hingga uang pensiun. Noesis informan BB menyatakan “kalau saya pribadi termasuk tim BLUD, ini pengen dijalankan terus karena ada satu plusnya itu untuk meningkatkan kesejahteraan”. Hal ini menunjukkan bahwa informan sangat berharap sekolah X menjadi BLUD karena terdapat anggapan bahwa jika sekolah menjadi BLUD maka kondisi tersebut akan meningkatkan kesejahteraan.

Ungkapan BB tersebut dapat dimaknai (*eidetic reduction*) bahwa remunerasi merupakan motivasi berubahnya sekolah menjadi BLU. Berdasarkan catatan penelitian selama ini, guru mengeluhkan sistem penggajian yang diterapkan. Gaji dihitung bukan berdasarkan Upah Minimum Regional (UMR), namun dihitung berdasarkan beban mengajar guru. Sistem remunerasi menjadi peluang untuk meningkatkan kesejahteraan pegawai. Hal ini didukung hasil penelitian Sancoko (2010) bahwa remunerasi dapat mendorong seseorang untuk berprestasi dan bekerja dengan baik.

### Penyesuaian Budaya dan Manajemen Baru

<sup>2</sup> Sebagai persyaratan untuk menjadi BLUD, sekolah X harus memenuhi 3 persyaratan sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018, yaitu substantif, teknis, dan administratif. Persyaratan substantif telah dipenuhi oleh sekolah, terlihat dari barang dan jasa layanan yang disediakan. Dari segi persyaratan teknis, sekolah X juga diyakini layak menggunakan sistem pengelolaan BLUD dengan semua potensi yang dimiliki. Sehubungan dengan alasan tersebut, Kepala Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) melalui Sekertaris Daerah merekomendasikan sekolah X

dikelola menjadi BLU. Persyaratan administratif juga telah terpenuhi yaitu dengan menyusun semua berkas dokumen yang diperlukan, meliputi surat pernyataan kesanggupan, pola tata kelola, rencana strategis, standar pelayanan minimal, laporan keuangan pokok, dan laporan audit terakhir.

Sekolah X menjalankan pengelolaan BLUD secara bertahap untuk dapat mencapai target yang telah ditetapkan, bahkan melampauinya, guna mendapatkan predikat BLUD penuh. Namun status "BLUD bertahap" di sekolah X tidak didukung oleh peraturan perundang-undangan. Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018 menghapuskan status BLUD bertahap yang kenyataannya berbeda dengan penerapan di sekolah X. Se jauh ini, pihak sekolah X lebih setuju apabila pelaksanaan BLUD dilakukan secara bertahap karena mereka memang harus mempelajari dari awal pengelolaan BLUD yang sangat berbeda dengan pengelolaan sebelumnya. Selanjutnya, status BLUD bertahap tersebut juga akan di-upgrade sesuai dengan hasil evaluasi sekolah selama 3 tahun. Apabila sekolah mampu menunjukkan tren positif, maka status sekolah akan berubah menjadi BLUD penuh.

Pemahaman aktor terkait model tata kelola BLU masih kurang terutama terkait unit bisnis yang dikembangkan. Hal ini karena pemahaman konsep awal BLUD yang diberikan oleh pemateri masih berbeda-beda. Kondisi tersebut diungkapkan oleh IT sebagai berikut:

Inovasi pelayanan tampak dari pembuatan website untuk mempromosikan setiap layanan yang disediakan. Dari website tersebut ditampilkan semua layanan yang disediakan oleh sekolah, mulai dari persewaan, jasa hingga pembuatan produk. Sekolah juga memerhatikan kualitas produk dan layanan yang diberikan kepada masyarakat, seperti yang diungkapkan informan BW pada noema berikut, "Nggak mungkin untuk pelayanan masyarakat tapi mengecewakan". Sekolah juga menentukan target pencapaian kinerja, sebagaimana noema yang disampaikan oleh informan BA, "... agar pengelolaan keuangan lebih baik lagi ... targetnya, transparansi keuangan kita semakin jelas". Dari ungkapan beberapa informan tersebut, maka dapat dimaknai (*eidetic reduction*) bahwa aktor harus menyesuaikan budaya baru layaknya perusahaan dan akuntabilitas keuangan melalui akuntansi (Pujiningsih, 2014) di sekolah.

Pengelolaan organisasi Sekolah X secara bertahap telah mengarah pada pengelolaan secara profesional. Sebagai contoh, adanya pembagian tugas pokok dan fungsi sesuai yang seharusnya serta bendahara yang merupakan orang yang berlatar belakang akuntansi. Winengan (2018) menjelaskan bahwa profesionalitas sebagai salah satu prinsip yang terkandung dalam konsep NPM adalah pengaturan pekerjaan secara jelas serta penempatan aparaturnya sesuai dengan keahliannya.

Bendahara sekolah dalam menjalankan tugas dibantu oleh bendahara penerimaan dan bendahara pengeluaran. Sebelum Sekolah X berubah menjadi BLU, Sekolah X hanya memiliki satu bendahara untuk mengelola semua keuangan dan pendanaan sekolah. Setelah berubah menjadi BLUD, sekolah memiliki bendahara. Sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018, bendahara BLUD (pejabat keuangan) dalam melaksanakan tugas berperan sebagai penanggung jawab keuangan. Bendahara penerimaan memiliki tugas untuk mengelola semua transaksi masuk (pendapatan) sebagai akibat dari adanya aktivitas BLUD di sekolah. Bendahara pengeluaran bertugas untuk menangani belanja (pengeluaran) yang diperlukan sekolah untuk memenuhi kebutuhan aktivitas BLUD-nya. Perubahan sekolah menjadi BLU mampu mengubah sistem akuntansi di sekolah. Hal ini sesuai dengan temuan Pujiningsih (2014) bahwa peran akuntansi sangat dominan dalam tata kelola BLU.

### **Menolak Sekolah BLU: Fokus Pendidikan dan Kerumitan Administrasi**

BB menjelaskan adanya konflik pada awal mula ditetapkannya pengelolaan dan ini juga terjadi pada sekolah X. BB menambahkan terdapat beberapa pihak yang belum bisa menerima sistem pengelolaan BLUD. Berikut pernyataan BB:

*"Kalau buka-bukaan sih ya, sebenarnya awal mulanya BLU di mana pun, sebelum mereka benar-benar menjadi BLU pun sama, konfliknya internal itu juga besar, disini juga. Memang gesekan itu pasti ada. Karena kan, untuk pemahaman BLU tidak semua orang bisa memahami apa itu BLU".*

Sebagian informan berpendapat berbeda bahwa sekolah BLU bertentangan dengan misi pendidikan, seperti pernyataan informan BB berikut ini:

*"Arahnya BLU sendiri lebih ke bisnis juga, sementara ini adalah instansi pendidikan. Ketika orang hanya berbicara bisnis berpikir oh ini bukan kaitannya dengan pendidikan hanya bisnisnya saja. Padahal BLU ini sistemnya secara keseluruhan".*

Noema dari informan BB tersebut mengindikasikan bahwa pihak yang menolak BLU berpendapat bahwa sekolah tidak tepat dikelola sebagaimana perusahaan (Pujiningsih, 2014). Hal yang sama diungkapkan oleh Ompusunggu & Bawono (2007) bahwa BLU seharusnya tidak mengutamakan pencarian laba. Apabila sekolah sebagai instansi pendidikan harus menjalankan bisnis maka akan

ada imbas pada siswa, sehingga BG menganggap bahwa lebih baik sekolah hanya berfokus pada pembelajaran dan pendidikan. Berikut *noesis* yang disampaikan oleh BG:

*“Kalau menurut saya lebih baik sekolah fokus ke pendidikan saja...kalau sekolah sampai terbelah fungsinya kasihan siswanya, perhatiannya bisa terganggu”.*

Informan pengelola data lebih menyukai pengelolaan sekolah dengan sistem yang lama. Sistem yang lama memberikan prosedur administrasi yang lebih sederhana, sedangkan pengelolaan organisasi dengan label BLUD cenderung lebih rumit. Selain itu, target pendapatan yang harus dipenuhi oleh sekolah juga menimbulkan keraguan pada guru sebagai tenaga pendidik. Target yang telah ditetapkan terkadang menjadi beban pegawai. Hal ini diungkap dalam *noesis* yang disampaikan oleh BY, “target itu (pencapaian pendapatan) yang terkadang membebani kita, target segitu dapat tercapai atau tidak”. Kondisi ini bisa berpengaruh pada komitmen organisasi, dan seperti dinyatakan oleh Nadilla, Basri, & Fahlevi (2016), aktor organisasi kurang berkomitmen atas pelaksanaan BLU.

### Mengenal Anggaran Berbasis Kinerja

Akuntansi manajemen menunjukkan urgensinya dalam rangka mendukung perubahan puskesmas menjadi BLUD (Ayuningtyas & Pujiningsih, 2019; Firdausi & Pujiningsih, 2018). Sekolah X juga melaksanakan akuntansi manajemen setelah menjadi BLU, yaitu menyusun Rencana Strategis Bisnis (RSB) dan rencana bisnis anggaran (RBA). Penyusunan rencana strategis bisnis menjadi salah satu pemenuhan syarat administratif sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018. Pentingnya penyusunan rencana strategis bisnis telah dipahami oleh IT selaku salah satu bendahara di sekolah X. Rencana strategis bisnis dapat mencerminkan pengelolaan bisnis sekolah ke depannya. Hal ini sesuai noema yang diungkap IT, “iya penting mbak. Kan dari rencana strategis kelihatan bagaimana sekolah akan membawa bisnisnya”.

Sesuai dengan yang dipaparkan pada Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018, rencana strategis (renstra) merupakan dokumen perencanaan BLUD untuk periode 5 tahun yang disusun untuk menjelaskan strategi pengelolaan BLUD. Penyusunan rencana strategis tersebut meliputi, antara lain 1) rencana pengembangan layanan; 2) strategi dan arah kebijakan; 3) rencana program dan kegiatan; dan 4) rencana keuangan. Dikarenakan sekolah X masih menjadi sekolah BLU rintisan, maka sekolah cenderung berfokus pada pemaksimalan potensi yang telah dimiliki oleh sekolah. Potensi tersebut digali dengan maksimal melalui pemanfaatan aset-aset yang dimiliki sekolah. Selanjutnya, penggunaan aset-aset tersebut akan memberikan pemasukan kepada sekolah. Setelah menjadi instansi berlabel BLUD, sekolah X memaksimalkan setiap aset yang dimiliki untuk mendorong *business center* sekolah.

Selain dari pemanfaatan aset, sekolah masih memiliki potensi yang besar dilihat dari setiap jurusannya. Jurusan yang ada di sekolah X memiliki keunggulan masing-masing, sebagaimana *noema* yang diungkapkan oleh BB:

*“Potensinya kan banyak di sekolah ini, per jurusan aja masing-masing punya masing-masing. Nah itu kalau misalkan produknya kita kembangkan kan akan menghasilkan income yang banyak ....”.*

Selanjutnya, sekolah X menyusun RBA dengan berpedoman pada RSBnya. Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018 mendefinisikan RBA sebagai dokumen perencanaan dan penganggaran meliputi rencana pendapatan, rencana belanja program dan kegiatan serta rencana pembiayaannya. Sesuai dengan pasal 62 ayat (1) Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018, RBA selanjutnya akan diintegrasikan dan merupakan bagian dari Rencana Kerja dan Anggaran (RKA). Sebelum berubah menjadi BLUD, sekolah telah membuat RKA secara berkala setiap tahun, sehingga tidak ada kendala pada saat penyusunan RSB karena renstra yang disusun tidak jauh berbeda dengan RKA yang selama ini telah dibuat. Hanya saja, RSB guna pemenuhan persyaratan administratif BLUD ini lebih ditekankan pada pusat bisnis sekolah. *Noema* yang diungkapkan oleh BB, “Rencana strategisnya ndak banyak berubah sebenarnya. Karena semuanya mengadopsi dari RKA ya sekolah dan itu setiap tahunnya kurang lebih sama.”

Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018 juga mengatur bahwa RBA disusun dengan menerapkan prinsip anggaran berbasis kinerja (*performance based budgeting*). Anggaran berbasis kinerja adalah analisis kegiatan yang memiliki orientasi pada pencapaian *output* dengan menggunakan sumber daya secara efisien. Amiry, Djahuri, & Ludigdo (2012) melakukan penelitian mengenai sistem anggaran dan akuntansi BLU Universitas Brawijaya bahwa menekankan bahwa sistem anggaran berbasis kinerja dan akuntansi berbasis akrual akan mendorong terjadinya perubahan organisasi mulai dari nilai-nilai manajemen, sumber daya manusia, prosedural, teknologikal, dan struktur organisasi. Kesulitan dalam implementasi anggaran berbasis kinerja adalah kesulitan dalam penentuan *outcome* (Indrawati, 2010).

Sekolah X juga telah melaksanakan anggaran berbasis kinerja dengan aplikasi *e-new budgeting*. Hal ini sesuai dengan *noema* dari informan BB sebagai pengelola BLUD di sekolah X Malang yang bertanggung jawab atas pengelolaan *e-budgeting*:

*“Kalo sistemnya itu mempermudah kita. E-new budgeting... aplikasi yang memang sudah terintegrasi. Jadi lebih enak gitu. Jadi kalau ada apa apa langsung terupdate. Misalkan ya, kaya surat perjalanan dinas, nah kalau misal sudah ada transaksi nya sama bank Jatim langsung bisa kita pantau gitu disini. Disitu semua data juga ada, kaya mulai dari siapa, kapan dilakukan, apa yang dilakukan semua ada disitu”.*

Noesis “*jadi lebih enak gitu*” terkait dengan penggunaan aplikasi *e-new budgeting* menunjukkan bahwa aplikasi tersebut membantu penerapan anggaran berbasis kinerja. *Eidetic reduction* yang didapat dalam penelitian ini adalah bahwa penggunaan *e-new budgeting* yang sudah terintegrasi tidak membuat pengelola BLUD bekerja 2 kali dan akan *ter-update* secara otomatis apabila terdapat input baru.

RBA disusun dengan menggunakan RBS sebagai pedoman yang di dalamnya meliputi anggaran pendapatan dan biaya. Pada periode sebelumnya, sekolah telah menyusun anggaran pendapatan dengan merencanakan dan menetapkan pendapatan yang harus tercapai. Pendapatan tersebut digunakan untuk pemenuhan kebutuhan pembiayaan semua aktivitas selama satu tahun. Pendapatan sekolah yang diperoleh dari jasa layanan adalah imbalan atas barang atau jasa yang diberikan kepada publik/masyarakat. Sekolah menyediakan banyak jasa layanan yang dapat dilihat di *website* sekolah. Pendapatan yang diperoleh dari anggaran negara adalah Dana Bantuan Operasional Sekolah (BOS), sedangkan yang berasal dari sumbangan masyarakat adalah pendapatan yang diterima sekolah tanpa adanya kewajiban untuk memberikan jasa atau barang kepada masyarakat tersebut. Dengan kata lain, pendapatan tersebut dikategorikan sebagai dana hibah. Selain itu, pendapatan juga berasal dari sumbangan yang diperoleh dari orang tua berupa Sumbangan Pembinaan Pendidikan (SPP). Sebagaimana *noema* yang disampaikan oleh BA dan IT:

*“Banyak. Ada dana BOS, ada dana dari dana komite juga, dana dari BLUD juga ada yang sewa-sewa itu yaa.. jasa pelayanan dan produksinya itu. ini kan ada dua sumber pendapatan dari SPP dan jasa layanan BLUD”.*

Anggaran pendapatan sekolah dipengaruhi oleh tarif layanan barang dan jasa. Penetapan tarif layanan dilakukan dengan melakukan diskusi antara pengelola BLUD dengan *central manager*. *Central manager* bagian produksi memiliki informasi yang lebih banyak atas jalannya produksi, mulai dari sistem yang digunakan hingga harga pokok proses produksinya. Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018 menyebutkan bahwa penerapan tarif layanan sebagai imbalan atas penyediaan layanan barang atau jasa kepada masyarakat berupa besaran tarif dan (atau) pola tarif. Tarif layanan ditetapkan dengan perhitungan biaya layanan per unit output atas layanan yang diberikan. Biaya layanan per unit ini kemudian dijadikan dasar dalam menetapkan harga layanan dalam bentuk besaran tarif sesuai dengan kebijakan BLUD. Keberadaan *central manager* dan berlakunya akuntansi biaya di sekolah mengindikasikan telah berlangsungnya korporatisasi dan akuntingisasi (Pujiningsih, 2014).

Rancangan tarif yang telah disusun oleh pengelola BLUD dan *central manager* selanjutnya harus didiskusikan dengan kepala sekolah selaku pemegang kuasa anggaran. Apabila telah disetujui oleh kepala sekolah, rancangan tarif layanan diusulkan kepada BPKAD guna disahkan oleh gubernur. Pada tahap akhir, Surat Keputusan (SK) akan dikeluarkan oleh BPKAD sebagaimana *noema* yang diungkapkan oleh BB.

*“Harus tanya ke orang-orang yang kompeten di bidangnya, kira-kira harga jualnya berapa, kemudian kita konsultasikan ke kepala sekolah untuk nanti disahkan oleh gubernur. jadi semuanya, termasuk tarif, organisasi, harus diserahkan dulu ke BPKAD untuk disahkan”.*

Sesuai dengan pembahasan tersebut, *eidetic reduction* yang dapat diabstraksi adalah praktek baru akuntansi manajemen di sekolah BLUD yang meliputi penetapan tarif, penyusunan RSB sebagai rencana strategis 5 tahun dan RBA sebagai rencana bisnis tahunan. Bagi aktor, hal ini sebagai bentuk penyesuaian budaya baru dalam berorganisasi (Soegiono & Sutanto, 2013), meskipun dari hasil penelitian lain ditemukan bahwa BLU belum mengubah budaya organisasi (Ariyati, Pinasti, & Putri, 2016; Prakoso, 2014).

### Kesadaran Baru Atas Sistem Akuntansi Aktual

Akuntansi keuangan menjadi media pelaporan dan pertanggungjawaban pada *stakeholders* setelah menjadi instansi yang menerapkan pengelolaan BLUD (Ayuningtyas & Pujiningsih, 2019). Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018 Pasal 10 ayat (1) poin 22 mengatur bahwa pejabat keuangan (pengelola BLUD) memiliki tugas untuk menyelenggarakan akuntansi dan penyusunan

laporan keuangan. Laporan keuangan BLUD disusun berdasarkan standar akuntansi pemerintah yang selanjutnya tidak mengatur jenis usaha BLUD.

Sampai saat ini, semua sistem akuntansi yang dijalankan sekolah sesuai dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018. Pelaksanaannya memang masih harus di “dikte” oleh tim dari BPKAD karena semua pengelola BLUD juga masih baru dengan Pola Pengelolaan Keuangan – BLUD. Sekolah masih membuat laporan keuangan dengan periode triwulan bukan periode semester. Menurut IT, hal tersebut diinstruksikan oleh BPKAD karena SMK yang kini berubah menjadi BLUD Bertahap juga harus belajar secara “bertahap” agar tidak menjadi salah “jalan” kedepannya. Hal yang hampir sama juga ditemukan oleh Ariyati, Pinasti, & Putri (2016) dimana pelaporan keuangan universitas X belum sepenuhnya sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan No 76/PMK.05/2008. Kendala yang dihadapi universitas X, antara lain 1) pelaksanaan belum sepenuhnya sesuai dengan peraturan; 2) sumber daya belum memadai; dan 3) kendala dalam pengawasan pada proses.

Perubahan mendasar pada sistem akuntansi sekolah setelah berlabel BLUD ialah penggunaan basis akrual. Sebelumnya, sekolah menggunakan basis kas dalam pencatatan akuntansi. Berikut *noema* dari informan IT berkaitan dengan perubahan basis pencatatan akuntansi di sekolah:

“...ya kalau dari kita sudah berusaha maksimal...selama perubahan ini kalau menurut saya sih ya, kalau yang menangani paham sih nggak ada masalah. Tapi kalau yang menangani masih belum paham apa itu akrual apa itu kas pasti akan ada masalah...”.

Integrasi sistem akuntansi dan kesiapan sumber daya manusia BLU akan meningkatkan kualitas informasi akuntansi (Pahala *et al.*, 2016). Perubahan basis sistem akuntansi dari basis kas menjadi akrual di sekolah ini didukung penelitian Hariyanto (2012) yang memaparkan bahwa reformasi dari sistem akuntansi berbasis kas ke akrual tidak mudah. Paradigma pelaksanaan keuangan yang sudah “nyaman” dengan *cash basis* akan menjadi salah satu kendala dalam pelaksanaan akuntansi berbasis akrual. Hariyanto (2012) juga menjelaskan bahwa perubahan basis akuntansi dari kas menjadi akrual akan membawa dampak terhadap perubahan pencatatan dan jenis laporan keuangan yang dihasilkan.

Dalam hal pelaporan dan pertanggungjawaban sekolah di akhir periode, bendahara sekolah menjelaskan adanya pembuatan lima laporan keuangan. Hal tersebut berbeda dengan apa yang tercantum pada Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018 yang meminta 7 laporan keuangan. Fenomena tersebut terjadi karena akuntansi berbasis akrual belum sepenuhnya dijalankan, tetapi masih dalam posisi menggunakan basis kas menuju akrual (Hariyanto, 2012). Perbedaan terlihat pada komponen laporan keuangan yang disajikan.

Saat ditanya oleh peneliti mengenai akuntansi berbasis akrual, bendahara sekolah dapat menjelaskan dengan lancar. Namun dari *noesis* yang berbunyi, “...tapi kan nanti pasti diminta membuat 5 laporan keuangan itu di akhir tahun”. Pernyataan itu mengindikasikan bahwa partisipan belum memahami sepenuhnya peraturan pelaporan dan pertanggungjawaban yang ada pada Peraturan Menteri Dalam Negeri No 79 Tahun 2018. Sejauh ini, *noema* dari bendahara BLUD adalah “pengelolaannya harus sesuai dengan buku pedoman (yang diberikan oleh BPKAD)”. Selain itu, *noema* dari Wakil Kepala SDM, “kita ya selalu ngikut apa yang diinstruksikan oleh BPKAD”. Ditambahkan dengan *noema* dari Kepala Sekolah yang menyebutkan “dari BPKAD itu sudah lengkap”. Pernyataan-pernyataan tersebut dapat diabstraksi (*eidetic reduction*) bahwa proses akuntansi di sekolah sepenuhnya berdasarkan pedoman BPKAD.

Untuk menunjang penerapan akuntansi berbasis akrual, sekolah menggunakan aplikasi Sistem Informasi Penatausahaan dan Akuntansi Berbasis Akrual (SIBAKU). Aplikasi SIBAKU menjadi *intentional analysis* yang akan mendorong basis akrual dengan mengintegrasikan penatausahaan dan pelaporan akuntansi. Aplikasi SIBAKU dapat membantu kinerja bendahara sebagaimana *noema* yang diungkapkan IT, “Kita pakai SIBAKU. SIBAKU kan tujuan utamanya ya untuk membantu terlaksananya akuntansi akrual. Ya jadi lebih enak sih”.

SIBAKU dapat difungsikan setelah data yang diperlukan tersedia. Mulai dari data penerimaan dan pengeluaran sekolah, utang belanja, serta sumber data lainnya yang diperlukan. Langkah berikutnya adalah melakukan pengklasifikasian atas transaksi penerimaan pendapatan di sekolah dengan menggunakan aplikasi SIBAKU yang dimulai dengan membuka tab “pendapatan” dan melakukan input semua data penerimaan sekolah. Data penerimaan dapat diklasifikasikan sesuai dengan jenisnya yaitu: 1) pendapatan langsung, 2) piutang, dan 3) pendapatan diterima dimuka. Aplikasi SIBAKU juga menyediakan tab untuk melakukan pencatatan utang belanja sekolah. Pengakuan utang tentu harus didukung dengan bukti transaksi yang valid. Selanjutnya, utang tersebut akan dihubungkan dengan transaksi pembayaran sehingga apabila utang telah dibayar maka SIBAKU akan memperbarui data posisi keuangan sekolah.

Pembahasan tersebut didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Setyawan & Firmanto (2016) yang menunjukkan hasil bahwa implementasi SIBAKU di Rumah Sakit Dr. Saiful Anwar



(RSSA) sudah cukup baik meskipun terdapat kendala dalam pelaksanaannya. Implementasi SIBAKU terkendala apabila pegawai kurang memahami konsep dasar akuntansi akrual. Disamping itu, tidak semua pegawai di RSSA memiliki latar pendidikan akuntansi. Kendala lainnya adalah dari ketersediaan fasilitas komputer yang masih kurang. Berbeda dengan hasil penelitian Nadilla, Basri, & Fahlevi (2016), praktik anggaran berbasis kinerja dan akuntansi akrual di BLU rumah sakit belum berjalan dengan baik. Sementara, terbatasnya SDM juga menjadi kendala yang sama di RS tersebut. Berdasarkan pembahasan di atas, maka dapat disimpulkan (*eidetic reduction*) bahwa praktik akuntansi keuangan di sekolah didasarkan pada pedoman BPKAD dan SIBAKU. Aktor sekolah hanya mengikuti sistem yang sudah ada. Dalam bahasa Berger, Berger, & Kellner (1992), dalam teori konstruksi sosialnya, hal ini disebut sebagai kesadaran yang berasal dari proses eksternalisasi atau penyesuaian atas sistem baru akuntansi. Sementara menurut teori fenomenologi Husserl (Hammond, Howarth, & Keat, 1991), hal tersebut merupakan bentuk kesadaran baru aktor yang berasal dari hasil interaksi sosial.

## SIMPULAN

Pemaknaan dan kesadaran aktor atas perubahan sekolah menjadi BLUD antara lain mendukung BLU karena dimotivasi oleh *income generating* dan remunerasi; menyesuaikan budaya dan manajemen baru ala perusahaan; sedangkan yang menolak BLU karena berfokus pada pendidikan dan kerumitan administrasi. Pemaknaan aktor atas praktik akuntansinya antara lain mengenal anggaran berbasis kinerja dan kesadaran baru atas sistem akuntansi akrual. Keterbatasan dari penelitian ini adalah kesadaran aktor secara lebih alami kurang diungkap. Hasil wawancara dari informan cenderung pernyataan normatif. Atas keterbatasan tersebut, saran untuk penelitian selanjutnya adalah peningkatan keberterimaan peneliti oleh informan serta strategi wawancara yang lebih baik. Selain itu, penelitian selanjutnya dapat menggunakan perspektif teori sosial lain dalam memahami perubahan sekolah menjadi BLU, seperti *grounded theory*, teori dramaturgi, dan teori interaksionis simbolik. Implikasi teoritis dari penelitian ini adalah pengayaan penelitian akuntansi sektor publik pendidikan dalam perspektif teori fenomenologi. Perubahan tata kelola sekolah menjadi BLU berimplikasi secara praktis pada penyesuaian yang harus dilakukan oleh aktor terhadap budaya organisasi maupun sistem akuntansi.

## DAFTAR RUJUKAN

- Ahmad, A., Djahhuri, A., & Kamayanti, A. (2017). ICU auditors' Understanding of Achieving Good University Governance. *The Indonesian Accounting Review*, 6(2), 227–238. doi: 10.14414/tiar.v6i2.605.
- Amirya, M., Djahhuri, A., & Ludigdo, U. (2012). Pengembangan Sistem Anggaran dan Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas Brawijaya: Perspektif Institusionalis. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 3(3), 334–501. doi:10.18202/jamal.2012.12.7166.
- Ariyati, R., Pinasti, M., & Putri, N. K. (2016). Penerapan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) pada Sistem Akuntansi Badan Layanan Umum Universitas. *Simposium Nasional Akuntansi XIX*, 4, 1–28.
- Ayuningtyas, S. & Pujiningsih, S. (2019). Perubahan Organisasi Puskesmas dan Peran Akuntansi dalam Perspektif Teori Institusional. *Jurnal Akuntansi Aktual*, 6(1), 190–202. doi:10.17977/um004v5i32019p190.
- Berger, P. L., Berger, B., & Kellner, H. (1992). *Pikiran Kembara: Modernisasi dan Kesadaran Manusia (diterjemahkan dari buku asli The Homeless Mind: Modernization and Consciousness)*. Yogyakarta: Kanisius.
- Firdausi, R. Y. & Pujiningsih, S. (2018). Pemaknaan Perubahan Puskesmas X Menuju Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) dalam Aspek Layanan dan Akuntansi. *Jurnal Akuntansi Akrual*, 5(1), 92–107. doi:10.17977/um004v5i12018p092.
- Gadkari, S. S. (2010). *New Public Management*. Mumbai: Himalaya Publishing House (online).
- Hammond, M., Howarth, J., & Keat, R. (1991). *Understanding Phenomenology*. Hoboken, New Jersey: Blackwell Publisher.
- Hariyanto, A. (2012). Penggunaan Basis Akrual dalam Akuntansi Pemerintahan di Indonesia. *Dharma Ekonomi*, 19(36).

- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons?. *Public Administration*, 69(1), 3–19. doi:10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x.
- Indrawati, N. (2010). Penyusunan Anggaran dalam Era New Public Management: Implementasinya di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*, 10(2), 176–193.
- Kamayanti, A. (2016). *Metodologi Penelitian Kualitatif Akuntansi: Pengantar Religiositas Keilmuan*. Jakarta: Yayasan Rumah Peneleh.
- Lestiyani, T. E. K. & Suranto. (2015). Analisis Kinerja Badan Layanan Umum di Perguruan Tinggi (Studi Kasus di IAIN Sulthan Thaha Saifuddin Jambi Tahun 2010-2012). *Journal of Governance and Public Policy*, 2(1), 115-158. doi:10.18196/jgpp.2015.0028.
- Myers, M. D. (2009). *Qualitative Research in Business and Management*. London: Sage Publication.
- Nadilla, T., Basri, H., & Fahlevi, H. (2016). Identifikasi Permasalahan Penerapan Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Daerah (PPK BLUD) - Studi Kasus pada Rumah Sakit Permata dan Rumah Sakit Berlian. *Jurnal Magister Akuntansi: Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*, 5(2), 89–99.
- Ompusunggu, K. B. & Bawono, I. R. (2007). Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Job Relevant Information (JRI) terhadap Informasi Asimetris. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik*, 8(1).
- Pahala, I., Sudarma, M., Sutrisno, S., & Rosidi, R. (2016). Financial Accountability on Public Service Agency (BLU): Phenomenological Study at the State University of Jakarta. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 5(2), 11–27.
- Pemerintah Indonesia. Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) Nomor 79 Tahun 2018 tentang Badan Layanan Umum Daerah. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Pemerintah Indonesia. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 76/PMK.05/2008 tentang Pedoman Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Badan Layanan Umum. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Prakoso, C. T. (2014). Eksistensi Badan Layanan Umum Ditinjau dalam Perspektif New Institutional dan Principal-Agent Theory. *EJournal Administrative Reform*, 2(4), 2422–2432.
- Pujiningsih, S. (2014). Globalisasi Ekonomi: Korporatisasi Perguruan Tinggi (Peran Akuntansi dalam Tinjauan Teori Kritis Habermas). *Dinamika Akuntansi Keuangan dan Perbankan*, 3(1), 1–9.
- Sancoko, B. (2010). Pengaruh Remunerasi terhadap Kualitas Pelayanan Publik. *Bisnis & Birokrasi: Journal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, 17(1), 43–51. doi: 10.20476/jbb.v17i1.625.
- Setyawan, A. A. & Firmanto, Y. (2016). Evaluasi Implemmentasi SIBAKU dalam Penerapan Akuntansi Berbasis AkruaI pada RSUD DR. SAIFUL ANWAR. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis*, 4(2).
- Soegiono, S. L. & Sutanto, E. M. (2013). Restrukturisasi Organisasi di PT Samudra Alam Raya Surabaya. *Agora*, 1(3), 982–990.
- Waluyo, I. (2011). Badan Layanan Umum Sebuah Pola Baru dalam Pengelolaan Keuangan di Satuan Kerja Pemerintah. *Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia*, 9(2), 1–15. doi:10.21831/jpai.v9i2.962.
- Waluyo, I. (2014). Analisis Permasalahan pada Implementasi Pola Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum. *Jurnal Infoartha*, 3(12), 27–38.
- Winengan. (2018). Menakar Penerapan New Public Management dalam Birokrasi Indonesia. *Jurnal Ilmiah Administrasi Publik*, 4(1), 66–74. doi:10.21776/tub.jiap.2019.004.01.10.

Halaman ini sengaja dibiarkan kosong

## ORIGINALITY REPORT

15%

SIMILARITY INDEX

15%

INTERNET SOURCES

5%

PUBLICATIONS

3%

STUDENT PAPERS

## PRIMARY SOURCES

1	<a href="http://journal2.um.ac.id">journal2.um.ac.id</a> Internet Source	2%
2	<a href="http://jimfeb.ub.ac.id">jimfeb.ub.ac.id</a> Internet Source	2%
3	<a href="http://peraturan.bpk.go.id">peraturan.bpk.go.id</a> Internet Source	1%
4	<a href="http://www.bpkp.go.id">www.bpkp.go.id</a> Internet Source	1%
5	<a href="http://blud.co.id">blud.co.id</a> Internet Source	1%
6	<a href="http://karya-ilmiah.um.ac.id">karya-ilmiah.um.ac.id</a> Internet Source	1%
7	<a href="http://jmbr.ppm-school.ac.id">jmbr.ppm-school.ac.id</a> Internet Source	1%
8	<a href="http://archive.org">archive.org</a> Internet Source	<1%
9	<a href="http://repository.ub.ac.id">repository.ub.ac.id</a> Internet Source	<1%

10	Submitted to Universitas Diponegoro Student Paper	<1 %
11	etheses.iainponorogo.ac.id Internet Source	<1 %
12	jurnal.untad.ac.id Internet Source	<1 %
13	repositori.kemdikbud.go.id Internet Source	<1 %
14	journal.ipb.ac.id Internet Source	<1 %
15	Dian Kusumaningtyas, Erna Puspita. "SEBUAH PENCARIAN, MAHASISWA AKUNTANSI YANG AKUNTANSI", JAE (JURNAL AKUNTANSI DAN EKONOMI), 2019 Publication	<1 %
16	journal.umg.ac.id Internet Source	<1 %
17	pt.scribd.com Internet Source	<1 %
18	www.slideshare.net Internet Source	<1 %
19	jdi.h.batam.go.id Internet Source	<1 %
20	kbeonline.id Internet Source	<1 %

---

21	<a href="http://repository.widyagamahusada.ac.id">repository.widyagamahusada.ac.id</a> Internet Source	<1 %
22	<a href="http://id.scribd.com">id.scribd.com</a> Internet Source	<1 %
23	<a href="http://jdih.kkp.go.id">jdih.kkp.go.id</a> Internet Source	<1 %
24	<a href="http://journal.feb.unmul.ac.id">journal.feb.unmul.ac.id</a> Internet Source	<1 %
25	<a href="http://medpub.litbang.pertanian.go.id">medpub.litbang.pertanian.go.id</a> Internet Source	<1 %
26	<a href="http://modernloveok.com">modernloveok.com</a> Internet Source	<1 %
27	<a href="http://kph.menlhk.go.id">kph.menlhk.go.id</a> Internet Source	<1 %
28	<a href="http://repository.upi.edu">repository.upi.edu</a> Internet Source	<1 %
29	<a href="http://123dok.com">123dok.com</a> Internet Source	<1 %
30	<a href="http://ejurnal.stiedharmaputra-smg.ac.id">ejurnal.stiedharmaputra-smg.ac.id</a> Internet Source	<1 %
31	<a href="http://es.scribd.com">es.scribd.com</a> Internet Source	<1 %
32	<a href="http://lib.ibs.ac.id">lib.ibs.ac.id</a> Internet Source	<1 %

---

33 [perpus-lpmpdki.kemdikbud.go.id](http://perpus-lpmpdki.kemdikbud.go.id) <1 %  
Internet Source

---

34 [slideplayer.info](http://slideplayer.info) <1 %  
Internet Source

---

35 [vdocuments.site](http://vdocuments.site) <1 %  
Internet Source

---

36 [www.lib.ibs.ac.id](http://www.lib.ibs.ac.id) <1 %  
Internet Source

---

Exclude quotes On

Exclude matches Off

Exclude bibliography On