

**ANALISIS PENGAKUAN DAN PENGUKURAN PENDAPATAN
BERDASARKAN PSAK NO.23 PADA PT. PELABUHAN INDONESIA
(PERSERO) REGIONAL 2 SUNDA KELAPA**

Rani Sri Sundari

Universitas Jayabaya, Indonesia
E-mail : ranisrisundari29@gmail.com

Kata Kunci

Pengakuan, Pengukuran
Pendapatan, PSAK
No.23, Analisis.

Abstrak

Penelitian terhadap pendapatan yang diperoleh PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa yang bergerak dibidang Jasa Penyewaan bertujuan untuk mengetahui sejauh mana praktek analisis pengakuan dan pengukuran pendapatan yang sudah berjalan pada PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa dan membandingkannya dengan Standar Akuntansi Keuangan konsep realisasi pendapatan dan accrual basis sebagai dasar pengakuan. Pendapatannya menggunakan nilai tukar jasa yang jumlah pendapatan dari suatu transaksi ditentukan oleh persetujuan antara perusahaan dengan pemakai jasa penyewaan. Dan hasil terakhir menunjukkan bahwa pencatatan pendapatan dalam pembukuan PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa yang diserahkan kebagian accounting untuk dibuat laporan keuangan laba rugi komprehensif tahun 2018 sampai dengan 2020. Dari penelitian yang telah dilakukan, penulis dapat menarik kesimpulan bahwa penerapan pendapatan pada PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa telah sesuai dengan PSAK No.23. Saran dari peneliti ini agar PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa dapat mempertahankan dan menyesuaikan perkembangan teknologi dalam praktek akuntansi yang telah berjalan selama ini dan agar selalu berpedoman pada Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku.

Keywords

*Pengakuan, Pengukuran
Pendapatan, PSAK No.23,
Analisis.*

Abstract

The research on the revenue earned by PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa, which is engaged in Rental Services, aims to determine the extent to which the practice of revenue recognition and measurement analysis has been implemented at PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa and compare it with the Financial Accounting Standards Board's (FASB) concept of revenue realization and accrual basis as the basis of recognition. The revenue is recognized using the exchange value of services, where the amount of revenue from a transaction is determined by an agreement between the company and the lessee. The final results indicate that the recording of revenue in the accounting

records of PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa is handed over to the accounting department to prepare the comprehensive income statement financial reports from 2018 to 2020. From the conducted research, the author can conclude that the application of revenue recognition at PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa is in accordance with PSAK No.23. The researcher's recommendation is that PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa should maintain and adapt to technological developments in the accounting practices that have been implemented thus far and should always adhere to the applicable Financial Accounting Standards.

*Correspondent Author: Rani Sri Sundari
Email : ranisrisundari29@gmail.com



PENDAHULUAN

Perkembangan dan kemajuan pembangunan saat ini mendorong setiap perusahaan untuk melakukan kegiatan semaksimal mungkin walaupun dalam tahun-tahun belakangan ini keadaan perekonomian di Indonesia tidak menggembirakan, namun hal tersebut tidak menghambat perkembangan pembangunan semakin maju dan semarak. Hal ini bisa kita lihat dari begitu banyaknya fasilitas dan pembangunan yang kita rasakan baik dibidang jasa, bidang industri dan perdagangan. Keberhasilan perusahaan dalam mempertahankan hidupnya, tidak terlepas dari kemampuan pimpinan perusahaan dalam mengelola perusahaan sehingga perusahaan mampu memperoleh keuntungan yang maksimal. Untuk mencapai tujuan tersebut, pimpinan perusahaan harus memastikan bahwa prestasi kerjasama telah tercapai, sesuai dengan yang direncanakan sebelumnya. Oleh karena itu perencanaan yang matang adalah langkah awal perusahaan dalam mencapai tujuan organisasi. Pada umumnya perusahaan didirikan dengan maksud untuk mencapai tujuan tertentu, antara lain menghasilkan laba maksimum. Untuk dapat menghasilkan laba yang maksimum, perusahaan membutuhkan informasi keuangan secara berkala dalam bentuk laporan keuangan. Pada setiap periode akuntansi perusahaan pada umumnya membuat laporan keuangan. Laporan keuangan tersebut membuat rincian posisi harta, kewajiban, modal dan hasil operasi perusahaan dalam waktu tertentu (Martani, Siregar, Wardhani, & Aria Farahmita, 2018).

Laporan keuangan tersebut dimanfaatkan oleh pihak-pihak yang berkepentingan untuk dapat menilai posisi keuangan dan kinerja perusahaan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan ekonomi guna kelangsungan perusahaan untuk kedepannya. Banyak pemakai laporan keuangan terutama para investor sangat mengedepankan informasi laba bersih (*the bottom line*). Salah satu komponen penting dari laporan laba rugi adalah pendapatan (Harahap, 2011).

Semua perusahaan mengharapkan pendapatan operasi lebih besar dari pada biaya yang dikeluarkan. Kondisi demikian menunjukkan bahwa kinerja perusahaan sangat baik. Permasalahannya adalah bagaimana perusahaan menentukan pengakuan pendapatan.

Pengakuan pendapatan merupakan saat dimana sebuah transaksi harus diakui sebagai pendapatan perusahaan. Permasalahan ini akan terus muncul bila terjadi transaksi yang berhubungan dengan pendapatan. Pengakuan perlu dilakukan pada saat yang tepat atas suatu kejadian ekonomi yang menghasilkan pendapatan. Jumlah pendapatan yang dihasilkan perusahaan harus diukur dengan pasti. Analisis yang baik akan membantu perusahaan dalam kelangsungan hidup perusahaan yang akan datang. Jika perusahaan keliru dalam menentukan pendapatan maka akan mengakibatkan salah dalam pengambilan keputusan (Hasanuddin & Syarifuddin, 2020)

Oleh karena itu terkait dengan hal tersebut, Ikatan Akuntan Indonesia telah menetapkan Standar Akuntansi Keuangan. Standar ini merupakan acuan yang digunakan perusahaan dalam penyajian laporan keuangan. Pengakuan dan Pengukuran pendapatan diatur dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 23. Dengan adanya standar ini, maka laporan laba rugi perusahaan bisa dipercaya kebenarannya. PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa merupakan perusahaan yang bergerak di bidang jasa kepelabuhan, terutama pengelolaan dan pengembangan pelabuhan. Pengakuan dan pengukuran pendapatan perusahaan memerlukan metode dan analisa terhadap tingkat penyelesaian suatu transaksi dan harus mempertimbangkan estimasi hasil transaksi apakah dapat diestimasi dengan andal atau tidak. Hal ini tentunya membutuhkan berbagai macam pertimbangan agar perusahaan dapat mengakui dan mengukur dengan andal atas jasa yang diberikan serta dapat mencerminkan jumlah pendapatan yang dihasilkan pada periode tersebut (Martani et al., 2018). Masalahnya apakah penerapan akuntansi pada pengakuan dan pengukuran pendapatan oleh perusahaan sudah tepat dan telah sesuai dengan PSAK No 23. Hal ini sangat penting karena pada kenyataannya jika perusahaan salah dalam mengakui dan mengukur pendapatan maka dapat mempengaruhi kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan yang dapat berdampak para pengguna informasi keuangan salah dalam mengambil keputusan. Mengingat pentingnya arti pendapatan bagi perusahaan dan masalah masalah yang mungkin timbul dalam pengakuan dan pengukuran pendapatan pada perusahaan jasa, mendorong peneliti untuk membahas masalah mengenai “ANALISIS PENGAKUAN DAN PENGUKURAN PENDAPATAN BERDASARKAN PSAK NO.23 PADA PT. PELABUHAN INDONESIA (PERSERO) REGIONAL 2 SUNDA KELAPA”.

Tinjauan Teori

Menurut Hery, (2017) Laporan keuangan adalah produk akhir dari serangkaian kegiatan pencatatan dan pengikhtisaran data transaksi usaha yang dapat digunakan menjadi perangkat untuk mengkomunikasikan data keuangan maupun kegiatan perusahaan terhadap pihak yang berkepentingan. Dari beberapa definisi laporan keuangan di atas, dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan merupakan hasil dari kegiatan pencatatan transaksi keuangan, atau kumpulan tentang informasi keuangan yang menggambarkan kinerja usaha dan kinerja keuangan perusahaan selama periode tertentu, yang digunakan sebagai alat dalam pengambilan keputusan oleh pihak yang berkepentingan.

Menurut (Mulyaningsih, 2017) pengakuan pendapatan adalah pencatatan jumlah secara resmi kedalam sistem akuntansi sehingga jumlah tersebut terrefleksi dalam statement keuangan. Disisi lain menegaskan mengenai pengakuan pendapatan sebagai:

“Pendapatan dapat diakui apabila memenuhi kualitas keterukuran (*measurability*) dan keandalan (*reliability*). Berdasarkan waktu dan jenis usahanya, pengakuan pendapatan

tidak dapat disamakan satu sama lain. Perusahaan yang bergerak dibidang yang berbeda akan mempunyai cara yang berbeda dalam pengakuan dan pencatatan pendapatannya. Pengakuan pendapatan tidak selalu dilakukan saat penjualan telah terjadi.”

Menurut Warren Reeve Fess (2017:124), untuk menentukan periode yang tepat, akuntan akan menggunakan dua dasar pencatatan transaksi pendapatan sebagai berikut:

a. Cash Basis

Yaitu transaksi pencatatan atau dilaporkan pada saat kas diterima. Pembukuan pendapatan atas dasar penerimaan kas atau cash basis, umumnya digunakan oleh perusahaan yang menjual produknya cara penjualan angsuran

b. Accrual Basis

Yaitu transaksi pendapatan dicatat atau dilaporkan pada saat pencatatan terjadi atau dihasilkan. Pembukuna pendapatan atas dasar accrual basis dapat dijumpai pada perusahaan yang bergerak dibidang jasa. Contoh dasar accrual basis yaitu sewa, bunga, komisi dan jasa perseorangan yang dilaksanakan atas dasar waktu yang telah ditetapkan. Pada perusahaan kecil biasanya menggunakan cash basis disebabkan karena kegiatan usahanya yang relative kecil pada perusahaan yang kegiataannya mulai kompleks menggunakan accrual basis dalam mencatat transaksi pendapatan.

Menurut Nelson Lam (2014:317), menyatakan bahwa, pendapatan diukur pada nilai wajarnya dari pembayaran diterima atau dapat diterima kedalam pencatatan jumlah dari banyak potongan dan potongan harga yang ditentukan entitas. Entitas biasanya menentukan jumlah dari pendapatan yang muncul pada transaksi dengan merujuk pada perjanjian antara entits dan pembeli atau pengguna dari asset.

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 23 Ikatan Akuntan Indonesia (2015:23.2), mendefinisikan bahwa pendapatan adalah “arus masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal entitas selama suatu periode jika arus masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal”. (Indonesia, 2015b)

FASB (*Financial Accounting Standards Board*) mengajukan dua kriteria pengakuan pendapatan yang keduanya harus dipenuhi yaitu: (Indonesia, 2015a)

1. Terealisasi atau cukup pasti terealisasi

Pendapatan baru dapat diakui setelah pendapatan tersebut terealisasi atau cukup terealisasi. Pendapatan dapat dikatakan terealisasi bilamana produk (barang jasa atau asset lain terjual atau ditukarkan dengan kas atau klaim atas kas).

2. Terbentuknya Pendapatan

Pendapatan baru dapat diakui setelah terbentuk dan pendapatan dapat dikatakan telah terbentuk bilamana perusahaan telah melakukan secara substansial kegiatan yang harus dilakukan untuk dapat menghasilkan manfaat atau nilai yang melekat (Loina, 2013).

METODE PENELITIAN

Dalam Penelitian ini terdapat 2 (dua) variabel yaitu variabel terikat dan variabel bebas. Berikut ini akan diuraikan mengenai dua variable tersebut, yaitu:

1. Variabel Dependen (terikat) y

Variable terikat merupakan variabel yang dapat dipengaruhi oleh variabel lain.. Variabel terikat dalam penelitian ini adalah berdasarkan pada aturan yang diterapkan oleh PSAK No.23 yang mencakup pendapatan, bunga sewa, royalti, dan dividen.

2. Variabel Independen (Bebas) x

Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis pengakuan dan pengukuran pendapatan yang akan dilihat dari laoran neraca dan laporan laba rugi mencakup aktiva, pasiva, serta aktivitas operasional tersebut berguna untuk melalui kondisi dan kinerja perusahaan tersebut (Sugiyono, 2018).

Pengumpulan data yang diperoleh, penulis menggunakan data sekunder yang diambil dalam pengumpulan data yang berkaitan. Untuk mendapatkan Laporan laba rugi melakukan pengumpulan data sehingga data yang telah diperoleh oleh penulis dapat langsung dibandingkan atau disesuaikan dengan teori-teori yang ada. menggunakan Teknik Analisa Kualitatif yaitu dengan penjelasan-penjelasan nonverbal dan juga menggunakan teknik Analisa Kumulatif yaitu dengan penjelasan-penjelasan verbal, sehingga data yang telah diperoleh oleh penulis dapat langsung dibandingkan atau disesuaikan dengan teori-teori yang ada. Penulis menggunakan Teknik Analisa Kualitatif dengan cara menjelaskan bagaimana analisa pengakuan dan pengukuran pendapatan yang diterapkan oleh perusahaan dan apakah telah berdasarkan PSAK No.23 dengan menggunakan Teknik Analisa Kumulatif yaitu dengan menjabarkan bagaimana perlakuan akuntansi atas pencatatan pendapatan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Sumber Pengakuan Pendapatan Perusahaan

PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional Sunda Kelapa merupakan suatu perusahaan yang bergerak dibidang jasa kepelabuhan, pendapatan yang diperoleh PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa pendapatan yang bersumber dari aktivitas utama perusahaan dimana imbalan dalam bentuk kas atau setara kas.

Pendapatan diakui bila besar kemungkinan manfaat ekonomi sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperoleh. Dalam menjalankan usahanya PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa menghasilkan pendapatan dari kegiatan operasional meskipun demikian tak jarang perusahaan memperoleh pendapatan dari kegiatan non operasional. Walaupun pendapatan yang didapat dari non operasional ini tidak terlalu besar bahkan sangat jauh nilainya dari pendapatan kegiatan operasional. Jadi keuangan perusahaan sangat tergantung pada pendapatan dari kegiatan operasional perusahaan.

1. Pendapatan Operasional

Pendapatan operasional berasal dari kontribusi perolehan pendapatan yang berasal dari kontribusi kinerja tiap segmen bisnis perseroan. Pendapatan yang diperoleh perusahaan dari hasil kegiatan utama perusahaan. Pendapatan berupa pendapatan dari hasil operasional PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa bersumber dari penyewaan kapal, kargo, penyewaan dermaga, dan jasa gudang.

2. Pendapatan Operasional

Pendapatan yang diperoleh dari sumber lain diluar kegiatan utama perusahaan digolongkan sebagai pendapatan non operasional yang sering disebut sebagai pendapatan lain-lain. Pendapatan ini diterima perusahaan tidak kontinyu namun ikut menunjang pendapatan operasional perusahaan dari timbulnya pendapatan.

2. Pendapatan yang Berdasarkan PSAK No.23

Pendapatan yang diterapkan berdasarkan PSAK No.23 mengatur tentang pendapatan khususnya transaksi atas peristiwa ekonomi yang timbul dari penjualan barang, penjualan jasa dan penggunaan aktiva lainnya biasanya berupa bunga, royalty, dan deviden. PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa menghasilkan pendapatannya dari jasa penyewaan yaitu jasa penyewaan ini sebagai peristiwa yang teulang dengan demikian PSAK No. 23 tentang peristiwa ekonomi sebagai sumber utama dan sumber sampingan pendapatan bagi perusahaan berlaku sepenuhnya. Analisa yang baik mengenai pengakuan dan pengukuran pendapatan akan membantu perusahaan dalam kelangsungan hidup. Jika perusahaan keliru dalam menentukan pendapatan maka pendapatan akan mngakibatkan salah dalam pengambilan keputusan. Dengan diterapkan PSAK maka laporan keuangan laba rugi perusahaan biasa dipercaya kebenarannya.

3. Penyajian Pendapatan dalam Laporan Keuangan

Penyajian pendapatan pada laporan keuangan PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa yang ada di laporan laba rugi ditutup pada akhir bulan Desember tiap tahun. Laporan keuangan pada tahun buku yang bersangkutan terdiri dari laporan pokok dan kinerja perusahaan yang mendukung laporan keuangan pokok tersebut yang meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan arus kas, ratio keuangan serta catatan atas laporan keuangan. Laporan laba rugi dengan menggunakan format yang standar. Biasanya, laporan laba rugi terdiri dari beberapa bagian, seperti pendapatan, biaya atau beban, laba kotor, laba operasional, beban non-operasional, laba sebelum pajak, pajak penghasilan, dan laba bersih.

Kegiatan pertama yang dilakukan sebelum pendapatan disajikan dalam laporan keuangan adalah pengumpulan bukti-bukti transaksi atau dokumen-dokumen yang berkaitan dengan pendapatan. Setelah bukti-bukti dan semua dokumen telah memiliki kelengkapan, kemudian dikirim ke bagian accounting department untuk dibuatkan jurnal lalu dimasukkan kedalam *general ledger* yang kemudian diposting ke buku besar. Dari buku besar tersebut kemudian pendapatan disajikan dalam laporan keuangan khususnya laporan rugi laba. Verifikasi kembali semua angka dan informasi yang tercantum dalam laporan laba rugi untuk memastikan keakuratannya lakukanlah rekonsiliasi antara bukti transaksi dengan laporan keuangan. Pastikan bahwa laporan laba rugi mencerminkan dengan benar kinerja keuangan perusahaan selama periode yang ditentukan. Penyajian Laporan ini membantu pemilik perusahaan, investor, dan pihak terkait lainnya dalam memahami kinerja keuangan perusahaan dan membuat keputusan bisnis yang tepat.

Berdasarkan laporan laba rugi komprehensif PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa untuk tahun 2018 sebesar 1.385.402.547 untuk tahun 2019 naik sebesar 2.129.013.476, dan laba rugi komprehensif untuk tahun 2020 turun menjadi 1.238.990.452, Laporan laba rugi kompherensif menyajikan ukuran keberhasilan kinerja yang dicapai oleh entitas pelaporan dalam satu periode berjalan. Laba rugi ini digunakan untuk membandingkan kinerja keuangan perusahaan dari periode ke periode, serta untuk membandingkan kinerja perusahaan dengan pesaing atau industri sejenis. Dengan menganalisis variabel perbanding laba rugi ini, manajemen dan pemangku kepentingan perusahaan dapat mendapatkan wawasan tentang efisiensi operasional, profitabilitas, dan kinerja keuangan perusahaan.

Analisis pengakuan dan pengukuran pendapatan yang dilakukan oleh PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa sudah memberikan perlindungan yang baik terhadap kekayaan pendapatan dan biaya. PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa mempunyai struktur organisasi yang baik maka dalam analisisnya sudah melakukan praktiknya yang sehat dalam melaksanakan tugas dan fungsi setiap unit organisasi.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian yang telah penulis lakukan pada PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa serta pembahasan yang telah dikemukakan pada bab-bab sebelumnya, penulis dapat menarik kesimpulan sebagai berikut: 1) PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa merupakan pelabuhan bongkar muat barang dan petik kemas. Komoditas yang diangkut selain kayu, juga bahan kebutuhan pokok, barang kelontong, bahan bangunan. 2) Metode analisis pengakuan dan pengukuran pendapatan yang diterapkan oleh PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa telah sesuai berdasarkan PSAK No. 23 (Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 23). 3) Penyajian pendapatan dalam laporan keuangan khususnya laporan laba rugi pada PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa disajikan secara wajar dengan dokumen-dokumen yang mendukung yang telah diberikan, dan dapat dilihat pada laporan laba rugi pendapatan dari tahun 2018 s/d 2020 selalu meningkat. 4) Metode pengakuan pendapatan yang diterapkan PT. Pelabuhan Indonesia (Persero) Regional 2 Sunda Kelapa adalah accrual basis, karena pendapatan dilaporkan pada periode yang sama. Sesuai dengan teori dan prinsip akuntansi yang berlaku umum, maka laporan laba rugi dapat disajikan dengan akurat dan dapat menggambarkan keadaan yang wajar dalam perusahaan. 5) Adanya struktur organisasi yang baik dengan adanya pembagian tugas disertai dengan menetapkan tanggung jawab dan pelimpahan wewenang yang cukup jelas dan tegas. 6) Pengukuran pendapatan dilakukan berdasarkan jumlah uang yang diterima dikurangi dengan beban-beban atau pendapatan diukur dengan nilai wajar imbalan yang diterima atau yang akan diterima perusahaan.

REFERENSI

- harahap, Sofyan Syafri. (2011). Teori Akuntansi Edisi Revisi 2011. *Jakarta: Rajawali Pers.*
- Hasanuddin, Rusdiah, & Syarifuddin, Syarifuddin. (2020). Analisis Pengakuan Pendapatan Pada Pt. Putri Ayu Nusantara Di Makassar. *Accounting Journal, 1(2)*, 327–336.
- Hery, S. E. (2017). *Teori Akuntansi: Pendekatan Konsep Dan Analisis*. Gramedia Widiasarana Indonesia.
- Indonesia, Ikatan Akuntan. (2015a). Laporan Arus Kas. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (Psak) No, 2.*
- Indonesia, Ikatan Akuntan. (2015b). Psak No. 23 Tentang Pendapatan. *Dewan Standar Akuntansi Keuangan. Jakarta: Pt. Raja Grafindo.*
- Loina, K. (2013). *Teori Akuntansi: Perekayasaan Pelaporan Keuangan Edisi Ketiga*. Yogyakarta: Bpfe.
- Martani, Dwi, Siregar, Sylvia Veronica, Wardhani, Ratna, & Aria Farahmita, Edward Tanujaya. (2018). *Akuntansi Keuangan Menengah Berbasis Psak, Buku 1.*
- Mulyaningsih, Sri. (2017). *Analisis Pengakuan Dan Pengukuran Pendapatan Berdasarkan Psak No 23 Pada Pt. Mensa Bina Sukses.*

Sugiyono, D. (2018). *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif Dan R & D/Sugiyono. Bandung: Alfabeta, 15(2010).*



© 2021 by the authors. Submitted for possible open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY SA) license (<https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/>).