

# ANALISIS ANGGARAN DAN REALISASI PENDAPATAN DAN BELANJA PADA RUMAH SAKIT UMUM DAERAH (RSUD) PANGLIMA SEBAYA KABUPATEN PASER

Veronika Nini<sup>1</sup>, Robin Jonathan<sup>2</sup>, Ida Rahmawati<sup>3</sup>  
Fakultas Ekonomi Universitas 17 Agustus 1945 Samarinda  
Email : [veronikauntag@gmail.com](mailto:veronikauntag@gmail.com)

---

## Keywords :

*Budget, Realization, Income, Expenditure, Analysis of Variance*

## ABSTRACT

**Veronika Nini:** *Budget Analysis and Revenue and Expenditure Realization at Regional General Hospital (RSUD) Panglima Sebaya Kabupaten Paser. Under the guidance of Mr. Robin Jonathan and Mrs. Ida Rahmawati.*

*The role of the budget is very important for every hospital, including the Regional General Hospital (RSUD) Panglima Sebaya. This research was conducted to determine the level of income growth, the level of growth in expenditure, the cause of the difference between the budget and revenue realization, as well as the causes of the difference between the budget and revenue realization of the Peoples Commander in 2015-2016.*

*The ratio of income growth has decreased which is due to the increase in revenue realization in 2016 is not as high as the previous year. Then, the ratio of shopping growth has decreased due to the increase in the realization of expenditure in the 2016 fiscal year, smaller than the previous year. From the analysis of variance (difference) income, in 2016 experienced a more temporary difference in 2015 experiencing a less difference. From the analysis of variance (difference) of expenditure, there is a less difference in the realization of expenditure compared to the budget.*

*The income growth ratio has decreased which indicates that the budget performance has decreased. The expenditure growth ratio experienced a decline which indicated that the RSUD could control spending, carry out spending efficiency, and reduce budget. There is less difference in realization of income compared to the budget in 2015 fiscal year, but in the 2016 budget year there was more or more difference in the realization of revenue compared to the budget that showed the revenue performance of RSUD which experienced an increase caused by internal and external factors.*

---

## PENDAHULUAN

### Latar Belakang Penelitian

Anggaran pendapatan RSUD Panglima Sebaya yang telah ditetapkan tidak terealisasi secara menyeluruh dimana realisasi yang dicapai lebih kecil dari yang dianggarkan. Data anggaran

tersebut dapat digunakan sebagai ukuran efektivitas pencapaian pendapatan RSUD Panglima Sebaya yang dikatakan efektif apabila realisasi yang dicapai lebih besar dari yang dianggarkan.

Anggaran belanja RSUD Panglima Sebaya yang telah ditetapkan tidak terealisasi secara menyeluruh dimana realisasi yang dicapai lebih kecil dari yang dianggarkan.

Untuk anggaran pendapatannya dan anggaran belanjanya terjadi perubahan dalam setiap tahunnya. Namun untuk realisasinya sama-sama mengalami perubahan baik anggaran pendapatan dan belanja, untuk realisasi anggaran pendapatan mengalami pertumbuhan yang cenderung naik turun, sedangkan untuk realisasi anggaran belanja juga mengalami pertumbuhan yang cenderung naik. Hal tersebut belum dapat dijelaskan apakah dengan naik turunnya realisasi anggaran pendapatan dan realisasi anggaran belanja tiap tahunnya dalam pengendalian kegiatan pembangunan dalam bidang kesehatan menunjukkan hasil yang baik atau malah sebaliknya menunjukkan adanya kinerja yang kurang baik dalam pengelolaan dan penggunaan anggaran pendapatan dan belanja pada RSUD Panglima Sebaya Kabupaten Paser. Berdasarkan kondisi dan permasalahan tersebut itulah yang menjadi alasan penulis untuk mengambil judul “Analisis Anggaran Dan Realisasi Pendapatan Belanja Pada Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) Panglima Sebaya Kabupaten Paser”.

### **Akuntansi**

Baridwan (2010:1) memberikan definisi dari akuntansi sebagai berikut: Akuntansi adalah suatu kegiatan jasa. Fungsinya adalah menyediakan data kuantitatif, terutama yang mempunyai sifat keuangan, dari kesatuan usaha ekonomi yang dapat digunakan dalam pengambilan keputusan-keputusan ekonomi dapat memilih alternatif-alternatif dari suatu keadaan.

### **Akuntansi Sektor Publik**

Indra Bastian (2010:6) memberikan definisi Akuntansi Sektor Publik sebagai berikut: Akuntansi Sektor Publik adalah mekanisme teknik dan analisis akuntansi yang diterapkan pada pengelolaan dana masyarakat di lembaga-lembaga tinggi negara dan departemen-departemen dibawahnya, Pemerintah Daerah, BUMN, BUMD, LSM, dan yayasan sosial pada proyek-proyek kerjasama sektor publik dan swasta.

### **Anggaran Sektor Publik**

Mardiasmo (2009:62) mendefinisikan “anggaran sektor publik adalah suatu rencana yang direpresentasikan dalam bentuk rencana perolehan pendapatan dan belanja dalam satuan moneter.”

### **Pendapatan**

Baridwan (2010:30) menjelaskan “pendapatan adalah aliran masuk harta-harta (aktiva) yang timbul dari penyerahan barang atau jasa yang dilakukan oleh suatu unit usaha selama suatu periode tertentu.”

Mahmudi (2010:143) menjelaskan "Rasio efektivitas pendapatan merupakan perbandingan realisasi pendapatan dengan anggaran pendapatan."

Mahmudi (2010:138) menjelaskan "Analisis pertumbuhan pendapatan bermanfaat untuk mengetahui apakah pemerintah daerah dalam tahun anggaran bersangkutan atau selama beberapa periode anggaran, kinerja anggarannya mengalami pertumbuhan pendapatan secara positif ataukah negatif."

Mahmudi (2013:66) menjelaskan bahwa “analisis varians dilakukan dengan cara mengevaluasi selisih terjadi antara anggaran dengan realisasi.”

## Belanja

Menurut PP No. 71 Tahun 2010 “belanja adalah semua pengeluaran dari Rekening Kas Umum Negara / Daerah yang mengurangi ekuitas dana lancar dalam periode tahun anggaran bersangkutan yang tidak akan diperoleh pembayarannya kembali oleh pemerintah”.

Menurut Mahmudi (2010:166) "rasio efisiensi belanja merupakan perbandingan antara realisasi belanja dengan anggaran belanja."

Menurut Mahmudi (2010:160) "pertumbuhan belanja daerah bermanfaat untuk mengetahui perkembangan belanja dari tahun ke tahun."

## Hipotesis

Hipotesis yang diajukan penulis adalah sebagai berikut:

1. Pertumbuhan pendapatan RSUD Panglima Sebaya tahun 2016 lebih tinggi dari pada tahun 2015.
2. Pertumbuhan belanja RSUD Panglima Sebaya tahun 2016 lebih tinggi dari pada tahun 2015.
3. Varian (selisih) realisasi pendapatan RSUD panglima Sebaya lebih tinggi dari anggaran pendapatan tahun 2016.
4. Varian (selisih) realisasi belanja RSUD Panglima Sebaya lebih tinggi dari anggaran belanja tahun 2016.

## METODE PENELITIAN

### Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian lapangan (*field work research*) dan penelitian kepustakaan (*library research*).

1. Penelitian Lapangan (*field work research*).

Metode pengumpulan data secara langsung yang didasarkan atas keadaan sesungguhnya di lapangan.

2. Penelitian Kepustakaan (*library research*).

Metode pengumpulan data secara tidak langsung dengan melakukan studi pustaka dengan cara membaca dan mempelajari teori serta mengutip informasi melalui buku literatur dan karya ilmiah yang berkaitan dengan penyusunan penelitian.

### Alat Analisis

Alat analisis yang akan digunakan dalam penelitian adalah sebagai berikut:

- a. Menurut Mahmudi (2010:138), pertumbuhan pendapatan dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Pertumbuhan Pend th} = \frac{\text{Realisasi Pend Th}_t - \text{Realisasi Pend Th}_{t-1}}{\text{Realisasi Pend Th}_{t-1}} \times 100\%$$

- b. Menurut Mahmudi (2010:160), pertumbuhan belanja dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Pertumbuhan Belanja th} = \frac{\text{Realisasi Belanja Th}_t - \text{Realisasi Belanja Th}_{t-1}}{\text{Realisasi Belanja Th}_{t-1}} \times 100\%$$

- c. Menurut Mahmudi (2010:123), analisis varians anggaran pendapatan dilakukan dengan cara menghitung selisih antara realisasi pendapatan dengan yang dianggarkan. sebagai berikut:

$$\text{Persentase Varians} = \frac{\text{Realisasi Anggaran Pendapatan}}{\text{Anggaran Pendapatan}} \times 100\%$$

- d. Menurut Mahmudi (2010:145), analisis varians anggaran belanja dilakukan dengan cara menghitung selisih antara realisasi belanja dengan yang dianggarkan. sebagai berikut:

$$\text{Persentase Varians} = \frac{\text{Realisasi Anggaran Belanja}}{\text{Anggaran Belanja}} \times 100\%$$

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Analisis

Analisis pertumbuhan pendapatan bermanfaat untuk mengetahui apakah RSUD Panglima Sebaya dalam tahun anggaran bersangkutan atau selama beberapa periode anggaran, kinerja anggarannya mengalami pertumbuhan pendapatan secara positif ataukah negatif. Pertumbuhan pendapatan RSUD Panglima Sebaya pada tahun 2015 adalah sebagai berikut:

**Tabel Analisis Pertumbuhan Pendapatan RSUD Panglima Sebaya**

TAHUN	REALISASI PENDAPATAN		PERTUMBUHAN PENDAPATAN
	THN SEBELUMNYA	THN BERJALAN	%
2015	Rp 24.348.627.132	Rp 32.829.405.419	34,83
2016	Rp 32.829.405.419	Rp 39.685.589.896	20,88

**Sumber: Data Diolah, 2018**

Analisis pertumbuhan belanja bermanfaat untuk mengetahui perkembangan belanja dari tahun ke tahun. Pada umumnya belanja memiliki kecenderungan untuk selalu naik. Analisis pertumbuhan belanja dilakukan untuk mengetahui berapa besar pertumbuhan masing-masing belanja, apakah pertumbuhan tersebut rasional dan dapat dipertanggungjawabkan. Analisis pertumbuhan belanja RSUD Panglima Sebaya tahun 2015 dapat dilihat pada tabel berikut:

**Tabel Analisis Pertumbuhan Belanja RSUD Panglima Sebaya Tahun Anggaran 2015**

URAIAN	REALISASI BELANJA		PERTUMBUHAN BELANJA (%)
	TAHUN 2014	TAHUN 2015	
Belanja Pegawai	Rp 5.341.677.571	Rp 7.467.485.518	39,80
Belanja Barang	Rp 22.529.657.838	Rp 36.895.951.776	63,77
Belanja Peralatan dan Mesin	Rp 1.186.660.743	Rp 5.073.896.449	327,58
Belanja Bangunan dan Gedung	Rp 461.478.296	Rp 381.906.277	-17,24
<b>Total Belanja</b>	<b>Rp 29.519.474.448</b>	<b>Rp 49.819.240.019</b>	<b>68,77</b>

**Sumber: Data Diolah, 2018**

Analisis pertumbuhan belanja RSUD Panglima Sebaya tahun anggaran 2016 dapat dilihat pada tabel berikut:

**Tabel Analisis Pertumbuhan Belanja RSUD Panglima Sebaya Tahun Anggaran 2016**

URAIAN	REALISASI BELANJA		PERTUMBUHAN BELANJA (%)
	TAHUN 2015	TAHUN 2016	
Belanja Pegawai	Rp 7.467.485.518	Rp 10.939.269.049	46,49
Belanja Barang	Rp 36.895.951.776	Rp 48.928.974.058	32,61
Belanja Peralatan dan Mesin	Rp 5.073.896.449	Rp 8.955.167.841	76,49
Belanja Bangunan dan Gedung	Rp 381.906.277	Rp 300.819.737	(21,23)
<b>Total Belanja</b>	<b>Rp 49.819.240.019</b>	<b>Rp 69.124.230.686</b>	<b>38,75</b>

**Sumber: Data Diolah, 2018**

Berdasarkan informasi, dapat dilakukan analisis trend pertumbuhan belanja. Analisis trend pertumbuhan belanja RSUD Panglima Sebaya dapat dilihat secara lebih jelas pada tabel berikut:

TAHUN	REALISASI BELANJA		PERTUMBUHAN BELANJA %
	THN SEBELUMNYA	THN BERJALAN	
2015	Rp 29.519.474.448	Rp 49.819.240.019	68,77
2016	Rp 49.819.240.019	Rp 69.124.230.686	38,75

**Tabel Analisis Trend Pertumbuhan Belanja RSUD Panglima Sebaya**

**Sumber: Data Diolah, 2018**

Analisis varians (selisih) anggaran pendapatan merupakan analisis terhadap perbedaan atau selisih antara realisasi pendapatan dengan yang dianggarkan. Analisis varians anggaran pendapatan dilakukan dengan cara menghitung selisih antara realisasi pendapatan dengan yang dianggarkan. Untuk menghitung besarnya varians (selisih) anggaran terhadap realisasi pendapatan dapat dilihat pada tabel berikut ini:

**Tabel Analisis Varians (Selisih) Anggaran Pendapatan RSUD Panglima Sebaya**

Tahun	Anggaran	Realisasi	Selisih Lebih (Kurang)	%
2015	Rp 33.532.513.000	Rp 32.829.405.419	(Rp 703.107.581)	97,90
2016	Rp 39.191.780.000	Rp 39.685.589.896	Rp 493.809.896	101,26

**Sumber: Data Diolah, 2018**

Analisis varians anggaran belanja dilakukan dengan cara menghitung selisih antara realisasi belanja dengan yang dianggarkan.

**Tabel Analisis Varians (Selisih) Anggaran Belanja RSUD Panglima Sebaya**

Tahun	Anggaran	Realisasi	Selisih Lebih (Kurang)	%
2015	Rp 51.224.130.000	Rp 49.819.240.019	(Rp 1.404.889.981)	97,26
2016	Rp 70.757.687.000	Rp 69.124.230.686	(Rp 1.633.456.314)	97,69

---

**Sumber: Data Diolah, 2018**

### **Pembahasan**

Hasil analisis pertumbuhan pendapatan, pertumbuhan belanja, varians (selisih) anggaran pendapatan, dan serta varians (selisih) anggaran belanja pada RSUD Panglima Sebaya Kabupaten Paser, secara lebih jelas dapat dilihat pada tabel berikut:

**Tabel Rekapitulasi Hasil Analisis Pada RSUD Panglima Sebaya**

<b>Uraian</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>Keterangan</b>
Rasio Pertumbuhan Pendapatan	34,83%	20,88%	Turun
Rasio Pertumbuhan Belanja	68,77%	38,75%	Turun
Varians (Selisih) Anggaran Pendapatan	97,90%	101,26%	Naik
Varians (Selisih) Anggaran Belanja	97,26%	97,69%	Naik

**Sumber : Data Diolah, 2018**

Pertama, dilakukan analisis pertumbuhan pendapatan yang berguna untuk mengetahui apakah RSUD Panglima Sebaya dalam tahun anggaran bersangkutan atau selama beberapa periode anggaran, kinerja anggarannya mengalami pertumbuhan pendapatan secara positif ataukah negatif. Dari hasil analisis, diperoleh rasio pertumbuhan pendapatan RSUD Panglima Sebaya pada tahun anggaran 2015 adalah sebesar 34,83%. Sementara itu, rasio pertumbuhan pendapatan RSUD Panglima Sebaya pada tahun anggaran 2016 adalah sebesar 20,88%. Dari perhitungan tersebut, dapat disimpulkan bahwa terjadi penurunan tingkat pertumbuhan pendapatan RSUD Panglima Sebaya sebesar 13,95%.

Hal ini disebabkan karena kenaikan realisasi pendapatan RSUD Panglima Sebaya pada tahun anggaran 2016 tidak setinggi kenaikan realisasi pendapatan pada tahun anggaran 2015. Kenaikan realisasi pendapatan pada tahun anggaran 2016 adalah sebesar Rp. 6.856.184.477,- lebih rendah daripada kenaikan realisasi pendapatan di periode tahun anggaran 2015 sebesar Rp. 8.480.778.287,-. Jadi, dapat disimpulkan bahwa hipotesis yang diajukan ditolak, mengingat pertumbuhan pendapatan RSUD Panglima Sebaya pada tahun anggaran 2016 lebih rendah dibandingkan dengan pertumbuhan pendapatan di tahun anggaran 2015.

Selanjutnya, dilakukan analisis pertumbuhan belanja yang berguna untuk mengetahui perkembangan belanja RSUD Panglima Sebaya dari tahun ke tahun. Dari hasil analisis, dapat diketahui bahwa rasio pertumbuhan belanja pada tahun anggaran 2015 adalah sebesar 68,77%. Selain itu, rasio pertumbuhan belanja pada tahun anggaran 2016 adalah sebesar 38,75%. Dari perhitungan tersebut dapat disimpulkan bahwa terjadi penurunan rasio pertumbuhan belanja sebesar 30,20%. Hal ini disebabkan karena kenaikan realisasi belanja pada tahun anggaran 2016 lebih kecil yaitu sebesar Rp. 6.856.184.477,- dibandingkan dengan kenaikan realisasi periode sebelumnya sebesar Rp. 8.480.778.287,-. Jadi, dapat disimpulkan bahwa hipotesis yang diajukan ditolak, mengingat pertumbuhan belanja RSUD Panglima Sebaya pada tahun anggaran 2016 lebih rendah dibandingkan dengan pertumbuhan belanja di tahun anggaran 2015.

Analisis varians (selisih) anggaran pendapatan dilakukan untuk mengetahui perbedaan atau selisih antara realisasi pendapatan dengan yang dianggarkan. Analisis varians (selisih) pendapatan dikatakan memiliki kinerja keuangan pendapatan yang baik apabila terdapat selisih lebih atau menguntungkan (*favorable*) realisasi pendapatan atas anggaran pendapatan.

Sebaliknya, kinerja keuangan dinilai kurang baik apabila terjadi selisih kurang atau tidak menguntungkan (*unfavorable*) realisasi pendapatan atas anggaran pendapatan.

Berdasarkan hasil analisis, diketahui bahwa pada tahun anggaran 2015 terjadi selisih kurang atau tidak menguntungkan (*unfavorable*) realisasi pendapatan atas anggaran pendapatan RSUD Panglima Sebaya sebesar Rp. 703.107.581,-. Hal ini menunjukkan bahwa realisasi pendapatan hanya sebesar 97,90% dari target anggaran pendapatan. Penurunan ini dapat disebabkan oleh target pendapatan yang ditetapkan terlalu tinggi meskipun terjadi peningkatan jumlah pasien yang linier dengan peningkatan pendapatan. Namun demikian, dengan persentase realisasi sebesar 97,90% mengindikasikan kinerja pendapatan yang cukup baik.

Selanjutnya, di tahun anggaran 2016, terjadi selisih lebih atau menguntungkan (*favorable*) realisasi pendapatan atas anggaran pendapatan RSUD Panglima Sebaya sebesar Rp. 493.809.896,-. Hal ini disebabkan adanya peningkatan jumlah pasien jaminan kesehatan nasional serta adanya kegiatan pengembangan layanan di RSUD Panglima Sebaya.

Berdasarkan hasil analisis tersebut, dapat disimpulkan bahwa hipotesis yang diajukan ditolak, karena hanya varians (selisih) realisasi pendapatan atas anggaran pendapatan RSUD Panglima Sebaya pada tahun anggaran 2016 yang lebih tinggi, sementara varians (selisih) realisasi pendapatan atas anggaran pendapatan RSUD Panglima Sebaya lebih rendah pada tahun anggaran 2015.

Terakhir, dilakukan analisis varians (selisih) anggaran belanja untuk mengetahui perbedaan atau selisih antara realisasi belanja dengan yang dianggarkan. Dari hasil analisis, dapat diketahui bahwa terjadi selisih kurang antara realisasi belanja dengan anggaran belanja RSUD Panglima Sebaya selama tahun anggaran 2015 sampai dengan tahun anggaran 2016. Selisih kurang tersebut masing-masing sebesar Rp. 1.404.889.981,- pada tahun anggaran 2015, serta sebesar Rp. 1.633.456.314,- pada tahun anggaran 2016. Hal ini mengindikasikan adanya efisiensi atau penghematan anggaran. Secara persentase, realisasi belanja pada tahun anggaran 2015 adalah sebesar 97,26%, dan meningkat menjadi 97,69% pada tahun anggaran 2016.

Berdasarkan hasil analisis tersebut, juga terlihat bahwa terjadi peningkatan efisiensi secara nominal yang cukup signifikan meskipun secara persentase, realisasi belanja setiap tahun mengalami peningkatan. Jadi, dapat disimpulkan bahwa hipotesis yang diajukan ditolak, karena varians (selisih) realisasi belanja atas anggaran belanja RSUD Panglima Sebaya lebih rendah pada tahun anggaran 2015 dan 2016.

## **KESIMPULAN DAN SARAN**

### **Simpulan**

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan yang telah dikemukakan, dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

Berdasarkan hasil analisis, rasio pertumbuhan pendapatan mengalami penurunan. Rasio pertumbuhan pendapatan yang negatif menunjukkan bahwa semakin rendah realisasi pendapatan dibanding periode sebelumnya, yang mengindikasikan kinerja anggarannya mengalami penurunan.

Berdasarkan hasil analisis, rasio pertumbuhan belanja mengalami penurunan. Rasio pertumbuhan belanja yang negatif menunjukkan bahwa semakin rendah realisasi belanja dibanding periode sebelumnya, mengindikasikan bahwa RSUD dapat melakukan pengendalian belanja, melakukan efisiensi belanja, serta penghematan anggaran.

Berdasarkan hasil analisis, terjadi selisih kurang atau tidak menguntungkan realisasi pendapatan dibandingkan dengan anggaran pada tahun anggaran 2015, namun pada tahun anggaran 2016 terjadi selisih lebih atau menguntungkan realisasi pendapatan dibandingkan

dengan anggaran. Hal ini menunjukkan kinerja pendapatan RSUD yang mengalami peningkatan yang disebabkan oleh faktor internal dan eksternal.

Berdasarkan hasil analisis, terjadi selisih kurang realisasi belanja dibandingkan dengan anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa semakin rendah realisasi belanja dibanding periode sebelumnya, mengindikasikan bahwa RSUD dapat melakukan pengendalian belanja, melakukan efisiensi belanja, serta penghematan anggaran.

### **Saran**

Berdasarkan hasil penelitian dan kesimpulan yang telah didapatkan sebelumnya, maka penulis memberikan saran sebagai berikut:

Bagi perusahaan sebaiknya agar dapat meningkatkan pelayanan kepada pasien, baik dari segi kualitas layanan maupun kuantitas, yaitu dengan lebih memperhatikan pasien yang berasal dari jaminan kesehatan nasional agar kedepannya pertumbuhan pendapatan mengalami peningkatan yang signifikan. Hal ini dikarenakan, di satu sisi sektor jasa kesehatan merupakan sektor usaha yang tidak akan pernah mati namun di sisi lain harus dibarengi dengan kemudahan-kemudahan layanan oleh Rumah Sakit sebagai penyedia jasa.

Bagi peneliti selanjutnya diharapkan dapat melakukan penelitian dengan menggunakan objek dan data dengan interval waktu pengamatan yang berbeda.

Bagi akademik diharapkan dapat menjadi bahan informasi yang bermanfaat sebagai bahan penelitian mengenai analisis realisasi anggaran pendapatan dan belanja.

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Anonim. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 *Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan*.
- Baridwan, Zaki. 2010. *Intermediate Accounting*, Edisi Ketujuh, Cetakan Kelima. Yogyakarta: Badan Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Gajah Mada.
- Bastian, Indra. 2010. *Akuntansi Sektor Publik Suatu Pengantar*. Edisi Ketiga Jakarta: Erlangga.
- Mahmudi. 2010. *Analisis Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*, Edisi Kedua, Cetakan Pertama. Yogyakarta: STIM YKPN.
- Mardiasmo. 2009. *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: Andi.