

# Penerapan Basis Akuntansi Akrual Pada Pemerintah Daerah di Sulawesi Selatan

Hariany Idris<sup>1\*</sup> dan Warka Syachbrani<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Jurusan Ilmu Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Negeri Makassar

<sup>2</sup> Jurusan Ilmu Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Negeri Makassar

---

## ABSTRACT

---

*This study aims to examine the extent of the influence of regulatory development on the application of accrual-based government accounting standards; the effect of information systems on the application of accrual-based government accounting standards; and the influence of the quality of human resources on the application of accrual-based government accounting standards. The research design used is the associative method which aims to determine the relationship between one variable and another that is not a cause and effect, an approach that provides an overview of the problem. This research was carried out for approximately one year. This study found that the local government financial statements have implemented Government Regulation No. 71 of 2010 concerning Accrual-Based Government Accounting Standards. Accounting treatment in LKPD is appropriate for recognition, measurement and presentation.*

Penelitian ini bertujuan untuk melakukan pengujian terhadap sejauh mana pengaruh pengembangan regulasi terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual; pengaruh sistem informasi terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual; serta pengaruh Kualitas sumber daya manusia terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual. Desain penelitian yang digunakan adalah metode asosiatif yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara yang satu dengan variabel yang lainnya yang bukan merupakan sebab dan akibat, pendekatan yang memberikan suatu gambaran permasalahan. Penelitian ini dilaksanakan pada selama kurang lebih satu tahun. Penelitian ini menemukan bahwa laporan keuangan Pemerintah Daerah telah menerapkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrual. Perlakuan akuntansi pada LKPD telah sesuai untuk pengakuan, pengukuran dan penyajian.

### Keywords:

Accrual-based, government accounting standards, Indonesia local government

---

\* Corresponding Author at Department of Accounting, Faculty of Economics and Business, Universitas Negeri Makassar, Jl. Raya Pendidikan No. 1 Gunung Sari, Makassar 90221 South Sulawesi, Indonesia. E-mail address: [hariany.idris@unm.ac.id](mailto:hariany.idris@unm.ac.id) (author#1), [warka.syachbrani@email.com](mailto:warka.syachbrani@email.com) (author#2)

## 1. Pendahuluan

Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) telah ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tanggal 13 Juni 2005. Dengan terbitnya SAP ini semakin mengukuhkan peran penting akuntansi dalam pelaporan keuangan di pemerintahan yang juga menandai dimulainya babak baru dalam pelaporan keuangan kegiatan Pemerintah Indonesia. Peraturan Pemerintah tersebut masih bersifat sementara karena sebagaimana diamanatkan dalam pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara disebutkan bahwa selama pengakuan dan pengukuran pendapatan dan belanja berbasis akrual belum dilaksanakan, digunakan pengakuan dan pengukuran berbasis kas.

Akuntansi berbasis akrual adalah suatu basis akuntansi yang mengakui, mencatat dan menyajikan transaksi ekonomi serta peristiwa lainnya dalam laporan keuangan pada saat terjadinya transaksi tersebut, tanpa memperhatikan waktu kas atau setara kas diterima atau dibayarkan. Dengan kata lain, basis akrual melakukan pencatatan berdasarkan apa yang seharusnya menjadi pendapatan dan beban perusahaan pada suatu periode (Adiprojo, 2015).

Tahun 2015 merupakan tahun yang sangat krusial dalam bidang pelaporan keuangan pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah karena merupakan tahun awal dimulainya penerapan SAP Berbasis Akrual. Dengan adanya wewenang yang luas bagi Pemerintah Daerah untuk menyelenggarakan pengelolaan keuangannya sendiri menuntut pemerintah pusat dan daerah untuk menyusun laporan pertanggungjawaban sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Surepno (2015) menganalisis respon pelaku implementasi terhadap peran strategis akuntansi berbasis akrual dalam transparansi dan akuntabilitas. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pelaku implementasi menunjukkan akuntansi berbasis akrual memiliki peran strategis dalam peningkatan transparansi dan akuntabilitas melalui pelaporan keuangan.

Penelitian ini merupakan replikasi penelitian yang dilakukan oleh Madjid, Harryanto, & Usman (2016). Secara literatur, tidak banyak dijumpai penelitian atau studi pada bidang ini. Oleh karena itu, penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan tujuan untuk memberikan gambaran implementasi akuntansi berbasis akrual pada beberapa Pemerintah Daerah yang berada di Provinsi Sulawesi Selatan.

Berbagai hasil penelitian menunjukkan bahwa pelaku implementasi menunjukkan akuntansi berbasis akrual memiliki peran strategis dalam peningkatan transparansi dan akuntabilitas

melalui pelaporan keuangan. Meskipun demikian, secara literatur, tidak banyak dijumpai penelitian atau studi tentang implementasi akuntansi berbasis akrual terhadap Pemerintah Daerah. Berdasarkan latar belakang di atas, maka pertanyaan yang diajukan dalam penelitian ini adalah Apakah komitmen pelaksana berpengaruh signifikan dan positif terhadap penerapan standar akuntansi pemerintahan berbasis akrual?.

## 2. Literature Review

### 2.1. Stewardship Theory

*Grand theory* yang mendasari penelitian ini adalah bagian dari *agency theory* yaitu *stewardship theory* (Donaldson & Davis, 1991), yang menggambarkan situasi dimana para manajemen tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori tersebut mengasumsikan bahwa adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Kesuksesan organisasi menggambarkan maksimalisasi utilitas kelompok principals dan manajemen. Maksimalisasi utilitas kelompok ini pada akhirnya akan memaksimalkan kepentingan individu yang ada dalam kelompok organisasi tersebut.

Teori *stewardship* dapat diterapkan pada penelitian akuntansi organisasi sektor publik seperti organisasi pemerintahan (Haliah, 2012) dan non profit lainnya yang sejak awal perkembangannya, akuntansi organisasi sektor publik telah dipersiapkan untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi hubungan antara *stewards* dengan *principals*. Akuntansi sebagai penggerak (*driver*) berjalannya transaksi bergerak kearah yang semakin kompleks dan diikuti dengan tumbuhnya spesialisasi dalam akuntansi dan perkembangan organisasi sektor publik. Kondisi semakin kompleks dengan bertambahnya tuntutan akan akuntabilitas pada organisasi sektor publik, *principal* semakin sulit untuk melaksanakan sendiri fungsi-fungsi pengelolaan. Pemisahan antara fungsi kepemilikan dengan fungsi pengelolaan menjadi semakin nyata. Berbagai keterbatasan, pemilik sumber daya (*capital suppliers/principals*) mempercayakan (*trust = amanah*) pengelolaan sumber daya tersebut kepada pihak lain (*steward = manajemen*) yang lebih capable dan siap. Kontrak hubungan antara *stewards* dan *principals* atas dasar kepercayaan (*amanah = trust*), bertindak kolektif sesuai dengan tujuan organisasi, sehingga model yang sesuai pada kasus organisasi sektor publik adalah *stewardship theory* (Haliah, 2012).

Implikasi teori *stewardship* terhadap penelitian ini, dapat menjelaskan Pemerintah Daerah sebagai suatu lembaga yang dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik

dengan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat, membuat pertanggungjawaban keuangan yang diamanahkan kepadanya dengan melibatkan sejumlah aturan yaitu Standar Akuntansi Pemerintahan sehingga tujuan ekonomi, pelayanan publik maupun kesejahteraan masyarakat dapat tercapai secara maksimal.

### *2.2. Standar Akuntansi Pemerintah*

Berdasarkan peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2010 pasal 1 ayat (3) tentang standar akuntansi pemerintahan, "standar akuntansi pemerintahan yang selanjutnya disingkat SAP, adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah". Dengan demikian, SAP merupakan persyaratan yang mempunyai kekuatan hukum dalam upaya meningkatkan kualitas laporan keuangan pemerintah di Indonesia.

SAP ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah sesuai dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Sesuai dengan amanat Undang-Undang tersebut, maka disusunlah suatu SAP yang ditetapkan Presiden sebagai Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintah (PP SAP), tertanggal 13 Juni 2005. Setiap entitas pelaporan, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah wajib untuk menerapkan SAP.

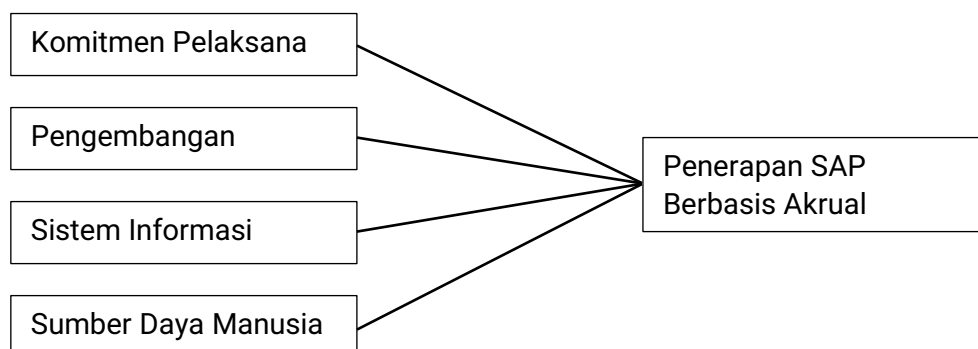
Dalam [www.wikiapbn.com](http://www.wikiapbn.com) dijelaskan bahwa Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) adalah prinsip-prinsip akuntansi yang diterapkan dalam menyusun dan menyajikan laporan keuangan pemerintah dalam rangka transparansi dan akuntabilitas penyelenggaraan akuntansi pemerintahan, serta peningkatan kualitas laporan keuangan pemerintah. Laporan keuangan pemerintah tersebut terdiri atas laporan keuangan pemerintah pusat (LKPP) dan laporan keuangan pemerintah daerah (LKPD).

### *2.3. Kerangka Pikir Penelitian*

Penelitian ini menganalisis penerapan akuntansi pemerintahan berbasis akrual yang dipengaruhi oleh komitmen pimpinan, pengembangan regulasi, pengembangan sistem informasi, dan pengembangan sumber daya manusia. Menurut Bastian (2006), dukungan yang kuat dari pimpinan merupakan kunci keberhasilan dari suatu perubahan.

Dalam proses pelaksanaan akuntansi akrual, sumber daya manusia merupakan pilar penyangga sekaligus penggerak roda organisasi dalam usaha mewujudkan visi dan misi serta tujuan dari organisasi. Kegagalan sumber daya manusia Pemerintah Daerah dalam

memahami dan menerapkan logika akuntansi akan berdampak pada kekeliruan laporan keuangan yang dibuat dan ketidaksesuaian laporan dengan standar yang ditetapkan.



Gambar 1. Kerangka Pikir Penelitian

Adapun hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- (1) H1: Komitmen pelaksana berpengaruh terhadap Penerapan SAP berbasis akrua;
- (2) H2: Pengembangan regulasi berpengaruh terhadap penerapan SAP berbasis akrua;
- (3) H3: Sistem Informasi berpengaruh terhadap Penerapan SAP berbasis akrua;
- (4) H4: Kualitas sumber daya manusia berpengaruh terhadap penerapan SAP berbasis akrua.

### 3. Metode Penelitian

Rancangan penelitian merupakan desain penelitian metode asosiatif yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara yang satu dengan variabel yang lainnya yang bukan merupakan sebab dan akibat, pendekatan yang memberikan suatu gambaran permasalahan untuk mencari hubungan antara variabel X dengan variabel Y. Penelitian ini bersifat kuantitatif karena menggunakan data yang memerlukan perhitungan menggunakan software SPSS dan menggunakan analisa kualitatif untuk mendeskripsikan data-data yang sudah diperoleh sehingga akan lebih jelas.

Populasi penelitian ini adalah pegawai yang menangani keuangan pada semua SKPD yang ada di Sulawesi Selatan. Sampel yang akan digunakan berjumlah 50 orang yang terdapat Dinas di Pemerintah Kabupaten/Kota. Pengambilan sampel menggunakan teknik sampling jenuh. Adapun kriteria sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah pegawai yang menjabat sebagai Pejabat Penatausahaan Keuangan SKPD (PPK-SKPD), Bendahara Penerimaan, serta Bendahara Pengeluaran.

#### 4. Hasil dan Pembahasan

Akuntansi keuangan pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan merupakan bagian dari akuntansi sektor publik, yang mencatat dan melaporkan semua transaksi yang berkaitan dengan keuangan daerah. Keuangan daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang, termasuk di dalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut.

Pada Pemerintah Daerah yang bertindak sebagai Kantor Pusat adalah Badan Keuangan Daerah dan yang bertindak sebagai Kantor Cabang adalah SKPD. Pemerintah Daerah (dalam hal ini BKD) melakukan pelaporan keuangan satu tahun sekali yang diterbitkan paling lambat tanggal 10 Januari. BKD membentuk tim laporan keuangan dari bidang akuntansi sebagai tim konsolidasi.

Data yang dikumpulkan peneliti melalui wawancara dengan dua informan, yaitu R-001, selaku Kepala Bidang Akuntansi dan R-002 selaku Kasubid Pengelolaan dan Pertanggungjawaban Keuangan pada Badan Keuangan Daerah menunjukkan bahwa Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan telah menerapkan SAP dengan basis AkruaI sejak tahun 2015, sesuai dengan aturan dalam perundang-undangan. Dimana sebelum menggunakan SAP AkruaI mereka hanya menyajikan 5 komponen laporan keuangan setelah menerapkan SAP AkruaI, telah menyajikan 7 komponen laporan keuangan sesuai dengan Peraturan Pemerintah.

Tujuh komponen laporan yang dimaksud yaitu: laporan realisasi anggaran (LRA), laporan perubahan saldo anggaran lebih (SAL), neraca, laporan operasional (LO), laporan arus kas (LAK), laporan perubahan ekuitas (LPE) dan catatan atas laporan keuangan (CaLK). Pemerintah Daerah telah mematuhi peraturan pemerintah yang disebutkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis AkruaI.

Manfaat penyajian Laporan Keuangan Pemerintah dengan diterapkannya SAP berbasis akruaI adalah menjadikan laporan keuangan daerah maupun pusat menjadi lebih informatif. Namun berbeda dengan pendapat yang dijelaskan oleh R-001 dan R-002, mereka berpendapat bahwa dengan penerapan SAP AkruaI itu sendiri mereka merasa belum bisa merasakan manfaat yang berarti dari penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis AkruaI tersebut. Selain komponen laporan yang lebih banyak, mereka juga berpendapat bahwa proses pencatatannya juga lebih rumit dibandingkan dengan SAP yang digunakan sebelumnya.

Sedangkan mengenai kendala terhadap penerapan SAP berbasis akrual R-001 mengatakan bahwa dalam penerapan SAP Akrual yang menjadi kendala salah satunya adalah minimnya SDM yang berlatar pendidikan dari Akuntansi. Karena memang dalam pada Bagian Akuntansi banyak pegawai yang berlatar belakang selain dari bidang akuntansi. Itu merupakan salah satu yang menjadi kendala dalam pergantian SAP. R-001, selaku ketua di bidang akuntansi awalnya merasa kesulitan ketika harus mengajari mereka yang bukan dari bidang akuntansi untuk berakuntansi dengan benar.

Kendala lain yang disampaikan oleh R-002, yaitu masalah terkait dengan sistem aplikasi yang digunakan dalam pencatatan laporan keuangan. Adanya pergantian SAP yang digunakan dalam pemerintahan, maka aplikasinya juga diganti sesuai kebutuhan, namun yang terjadi aplikasi tersebut sering mengalami error ketika di upgrade. Kendala yang disampaikan oleh informan tersebut menjadi, masalah diawal pergantian SAP. Karena proses pencatatan penganggaran hingga pelaporan menggunakan sistem aplikasi. Sehingga ketika aplikasi masih suka error, akan menghambat proses pencatatan transaksi.

Mengenai sarana yang disediakan oleh instansi terkait penerapan SAP Akrual, mereka mengatakan dengan adanya penggunaan aplikasi SIMDA, aplikasi tersebut digunakan dari penganggaran sampai kepelaporan, meski aplikasi tersebut masih sering mengalami gangguan. Tetapi diungkapkan lanjut oleh mereka bahwa di Pemerintah sering mengadakan BIMTEK untuk pelatihan aplikasi, juga pelatihan untuk teorinya. Dan juga sarana yang paling utama bagi mereka yaitu dengan adanya komitmen yang tinggi dari pimpinan. Menurutnya, hal tersebut sangat dibutuhkan dalam penerapan SAP Akrual.

Terkait opini yang dikeluarkan oleh BPK terhadap laporan keuangan daerah, Pemerintah Provinsi telah meraih opini Wajar Tanpa Pengecualian beberapa kali berturut-turut. Hal tersebut mengindikasikan bahwa Pemerintah Daerah telah berhasil dalam pengimplementasian basis akrual. Kemudian pendapat Responden mengenai LKPD yang mendapat Opini WTP mereka mengungkapkan memang keberhasilan tersebut merupakan kerja keras semua pihak.

Keberhasilan Pemerintah Daerah dalam mengimplementasikan Akuntansi Pemerintah yang berbasis akrual tak lepas dari adanya strategi yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah sendiri, R-002 mengungkapkan untuk strategi yang digunakan adalah dengan membuat regulasi, dimana Provinsi Sulawesi Selatan telah mempunyai Peraturan Gubernur sejak tahun 2014

tentang Kebijakan Akuntansi Berbasis Akrua. Ditambahkan oleh R-002, hal yang paling penting dari keberhasilan penerapan SAP Akrua adalah dengan adanya komitmen yang baik dari pimpinan.

Penerapan standar akuntansi pemerintahan (SAP) berbasis akrua dilakukan hanya sebagai wujud kepatuhan kepada peraturan, seolah-olah hanya sekedar mengikuti format dan alur hanya sekedar untuk menggugurkan kewajiban. Namun demikian, persiapan strategi tersebut yang dilakukan dalam rangka implementasi standar akuntansi pemerintahan berbasis akrua pada pemerintah daerah berjalan dengan baik dan sesuai dengan pentahapan implementasi SAP berbasis akrua pada pemerintah daerah versi KSAP.

Dari analisis yang diungkapkan di atas dapat diambil garis besarnya bahwa Pemerintah Daerah telah melakukan persiapan-persiapan dan strategi yang matang sehingga tercipta keberhasilan dalam mengimplementasi Basis Akrua dengan baik, terbukti dengan diperolehnya Opini Dari BPK beberapa kali berturut-turut setelah menerapkan SAP Basis Akrua. Jadi, dapat dikatakan bahwa peraturan pemerintah apa yang berlaku saat ini maka peraturan tersebut yang akan diikuti oleh pemerintah daerah khususnya Pemerintah Kabupaten.

Hal ini merupakan contoh yang baik yang dapat dilihat dari sektor publik, bahwa setiap ada perubahan peraturan maka pemerintah daerah yang dikoordinasi oleh pemerintah pusat wajib melaksanakan peraturan baru tersebut karena adanya nilai kepatuhan terhadap hukum. Nilai kepatuhan terhadap hukum tersebut mendorong tindakan pemerintah untuk senantiasa mengikuti aturan main dari standar akuntansi pemerintahan (SAP) yang berlaku saat ini yaitu SAP berbasis akrua.

## **5. Kesimpulan dan Saran**

Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan dalam mengevaluasi Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua pada Pemerintah Provinsi Sulawesi Selatan, dalam penelitian ini menemukan bahwa Laporan keuangan Pemerintah Daerah telah menerapkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan Berbasis Akrua, hal ini didukung oleh hasil wawancara dengan Kepala Bidang Akuntansi di Badan Keuangan Daerah yang menyatakan bahwa Pemerintah Daerah telah menerapkan SAP Basis Akrua sejak tahun 2015, sesuai dengan aturan dalam PP 71/2010.



Pemerintah Daerah telah menyajikan 7 komponen laporan keuangan yaitu : Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Saldo Lebih, Neraca, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas dan Catatan atas Laporan Keuangan. Yang digunakan dalam menyusun LKPD yakni Basis Akruai. Perlakuan akuntansi pada LKPD tahun anggaran 2016 terkait penerapan PP 71/2010 basis akrual telah sesuai untuk pengakuan, pengukuran dan penyajian pos-pos dalam neraca. Hanya saja untuk pencatatan Persediaan Pemerintah Daerah tidak menggunakan metode Perpetual melainkan menggunakan metode Fisik. Pencatatan tersebut tidak menyalahi aturan dalam PSAP, hanya saja mengurangi kualitas laporan keuangan Pemerintah Daerah.

## 6. Refensi

- Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns. *Australian Journal of Management*, 16(1), 49–64. <https://doi.org/10.1177/031289629101600103>
- Faradillah, Andi. 2013. Analisis Kesiapan Pemerintah Daerah dalam Menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010). Skripsi tidak diterbitkan. Makassar: Program Strata 1 Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
- Ghozali, Imam. 2011. Analisis Multivariate dengan SPSS. Semarang: BP UNDIP.
- Haliah. (2012). Kualitas Informasi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dan Faktor-Faktor Yang Mempengaruhinya. Universitas Hasanuddin.
- Madjid, F., Harryanto, & Usman, A. (2016). Analisis Penerapan Akuntansi Berbasis Akruai di Pemerintah Daerah (Studi pada Pemerintah Daerah Kabupaten Maros). Universitas Hasanuddin.
- Surepno. (2015). Kunci Sukses dan Peran Strategis Implementasi Akuntansi Berbasis Akruai. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 7(2), 119–128.
- Sampel, Kalangi, dan Runtu, T. 2015. Analisis Kesiapan Pemerintah Kota Manado Dalam Penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Mengenai Standar Akuntansi Basis Akruai. *JURNAL RISET EKONOMI, MANAJEMEN, BISNIS DAN AKUNTANSI*, 3(1).
- Sekaran, Uma. dan Bougie, Roger. 2011. *Research Methods for Business: A Skill Building Approach fifth edition*. United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.
- Suprpto, J. 1993. *Statistik Teori dan Aplikasi*. Jilid I. Erlangga. Jakarta.
- Surepno. 2015. Kunci Sukses dan Peran Strategis Implementasi Akuntansi Berbasis Akruai. *Jurnal Dinamika Akuntansi Vol. 7, No.2*, pp. 119-128.
- Usman, Sunandar, dan Ida Farida. 2014. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Implementasi Akuntansi Akruai pada Entitas Pemerintah Daerah. Magister Akuntansi Universitas Sebelas Maret. Surakarta, Jawa Tengah : Indonesia
- Uyanto, S. 2006. *Pedoman Analisis Data dengan SPSS*. Yogyakarta: Graham Ilmu.
- Wibowo, 2007. *Manajemen Kinerja*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.

Wikiapbn. 2015. Standar Akuntansi Pemerintahan. <http://www.wikiapbn.org/standar-akuntansi-pemerintahan/>. Diakses tanggal 2 Januari 2016.

Winarno, Budi. 2014. Kebijakan Publik: Teori, Proses dan Studi Kasus. Yogyakarta: Media Pressindo.