

KINERJA PEMDA SEBELUM DAN SETELAH PENERAPAN SAP BERBASIS AKRUAL

Ningrum Pramudiati

pramudiati.ningrum@upy.ac.id

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi
Universitas PGRI Yogyakarta

ABSTRACT

Accrual-based accounting is the basis of accounting that began to be applied to the Indonesian Government Accounting Standards (SAP) in 2015. This study aims to examine differences in effectiveness, economic, and regional independence before and after the adoption of Accrual-Based Accounting Standards. The sample is the local government in Central Java Province. This study was analyzed using the Paired sample t-test. The results of the study show that there are differences in the effectiveness of regional effectiveness and independence before and after the adoption of Accrual Based Accounting Standards. However, there were no differences in economic performance before and after the adoption of Accrual Based Accounting Standards.

Keywords: *Local Government, Accrual-based adoption of Government Accounting Standards, Effectiveness, Economy, Regional Independence.*

PENDAHULUAN

Pemerintah daerah (Pemda) adalah organisasi sektor publik yang menggunakan informasi akuntansi sektor publik untuk membuat keputusan agar dapat meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Pemerintah terus berupaya untuk meningkatkan akuntabilitas keuangan, efisiensi, dan efektifitas anggaran agar kesejahteraan masyarakat dapat tercapai dan terealisasi dengan baik. Salah satu upaya pemerintah untuk meningkatkan akuntabilitas keuangan, efisiensi dan efektivitas anggaran adalah pemerintah mengeluarkan PP No. 71 tahun 2010 yang mengatur tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) berbasis akrual (*accrual*). Peraturan pemerintah ini dikeluarkan pada tanggal 22 Oktober 2010 dan penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintahan ini akan dilaksanakan secara bertahap.

Penerapan SAP berbasis kas menuju akrual masih dapat dilaksanakan selama jangka waktu 4 (empat) tahun setelah tahun anggaran 2010, yaitu sampai dengan tahun anggaran 2014

dan diharapkan semua Pemda di Indonesia telah menggunakan penyusunan laporan keuangan dengan basis akrual pada tahun 2015. Undang-Undang No. 24 tahun 2005 merupakan undang-undang yang mengatur tentang Standar Akuntansi Pemerintah berbasis kas menuju akrual (*cash toward accrual*). Pencatatan pendapatan, belanja, dan pembiayaan berdasarkan basis kas sedangkan aset, utang, dan ekuitas dana berdasarkan basis akrual.

Menurut Hasil Pemeriksaan Semesteran 2009 oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia tahun 2011, 2014, dan 2016, Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia menemukan ketidak patuhan terhadap ketentuan perundang-undangan menurun dari tahun sebelum penerbitan Peraturan Pemerintah No. 71 tahun 2010 jika dibandingkan dengan tahun setelah standar akuntansi berbasis akrual dikeluarkan. Selain itu, Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia menunjukkan bahwa perkembangan opini semakin baik pada tahun 2014 dan 2016. Opini Wajar

Tanpa Pengecualian yang diperoleh Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Indonesia telah meningkat sejak penerbitan Pemerintah Peraturan No. 71 tahun 2010.

Selain itu, temuan BPK atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang mengakibatkan pemborosan di Indonesia menurun dari tahun sebelum dikeluarkannya PP No. 71 Tahun 2010 jika dibandingkan dengan tahun setelah peraturan pemerintah tersebut dikeluarkan. Efisiensi dan efektifitas merupakan beberapa faktor yang dapat menentukan kinerja Pemda Karakteristik Pemerintah daerah memiliki hubungan positif dengan penerapan inovasi (Patrick & Patrick, 2007).

Kinerja Pemda dapat dilihat dari kemandirian keuangan daerah, efisiensi, dan efektivitas (Sumenge *et al.*, 2012). *Value for money* adalah standar kegiatan organisasi sektor publik yang harus dipenuhi. Tujuan dari *value for money* adalah ekonomis dalam mengalokasikan sumber daya, efisien dalam penggunaan sumber daya dengan cara meminimalkan penggunaan (*input*) dan dapat memaksimalkan hasil (*output*) dari penggunaan sumber daya tersebut, serta efektif dalam mencapai tujuan dan sasaran (Sumenge *et al.*, 2012). Pemerintah daerah diberikan kewenangan untuk mengelola jenis pendapatan tertentu yang sudah menjadi hak dari setiap daerah, misalnya Pendapatan Asli Daerah yang terdiri dari pajak daerah, retribusi, dan lainnya. Hal ini menunjukkan bahwa Pemda memiliki hak desentralisasi dalam mengelola daerahnya masing-masing. Kontribusi penelitian ini adalah penelitian ini membandingkan kinerja Pemda sebelum dan sesudah diterapkan standar akuntansi berbasis akrual. Kinerja Pemda yang dibandingkan meliputi rasio efektivitas, rasio efisiensi, dan rasio kemandirian keuangan daerah.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Penerapan akuntansi berbasis akrual pada sektor pemerintah didasarkan pada teori institusional dan *New Public Management* (NPM). Teori institusional menyatakan bahwa organisasi harus beradaptasi dengan norma-

norma perilaku sosial yang dapat diterima oleh masyarakat sehingga organisasi dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya. Selain itu, teori institusional dibentuk oleh *isomorfis coersif*. *Isomorfis coersif* menjelaskan bahwa organisasi mengadopsi organisasi lain karena tekanan negara dan organisasi lain atau masyarakat yang lebih luas (Di Maggio Powell, 2000).

Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Akrual dikeluarkan oleh pemerintah untuk menyesuaikan transaksi akuntansi pemerintah yang semakin kompleks. Pemerintah sebagai agen menerapkan fungsi dan wewenang pemerintah yang ada dalam teori institusional untuk melaksanakan aturan yang ada pada Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual. Konsep NPM menekankan prinsip yang diterapkan dalam Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual. Fungsi dan otoritas pemerintah sebagai lembaga yang menjalankan Standar Akuntansi Pemerintahan berbasis akrual telah dijelaskan dalam teori institusional (Pramudiati & Siregar, 2018).

NPM berasumsi bahwa praktik manajemen sektor swasta lebih baik daripada praktik manajemen sektor publik. NPM memberi perhatian lebih besar pada pencapaian kinerja dan akuntabilitas manajer publik. Selain itu, NPM menginginkan model organisasi moderen yang lebih fleksibel. Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual diadopsi dari standar akuntansi yang diterapkan oleh sektor swasta. Penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual didasarkan pada prinsip-prinsip konsep NPM (Hood, 1995).

Menurut International Federation of Accountants (IFAC), salah satu kelebihan penerapan basis akrual pada akuntansi pemerintah adalah memberikan manfaat untuk mengevaluasi kinerja pemerintah dalam hal efisiensi dan efektivitas serta pencapaian hasil akhir atas penggunaan sumber daya yang dikelolanya. Standar Akuntansi Pemerintah berbasis Akrual memiliki PSAP 12 mengenai Laporan Operasional. Laporan operasional memberikan informasi tentang kegiatan operasional pemerintah. Pemerintah melaporkan secara transparan jumlah sumber daya ekonomi yang diperoleh dan jumlah biaya

untuk melaksanakan kegiatan pemerintah. Komponen laporan keuangan pemerintah, terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Laporan Perubahan Neraca, Laporan Perubahan SAL, Laporan Operasional, Laporan Arus Kas, Laporan Perubahan Ekuitas, dan Catatan Atas Laporan Keuangan. Dasar akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan pemerintah adalah akrual berbasis pengakuan pendapatan pada Laporan Operasional, pengeluaran, aset, kewajiban, dan ekuitas. Anggaran disiapkan dan dilaksanakan berdasarkan basis *cash*. Oleh karena itu, Laporan Realisasi Anggaran disusun berdasarkan basis *cash*.

Kinerja Keuangan Daerah adalah indikator keuangan yang digunakan dan ditetapkan melalui suatu kebijakan atau ketentuan perundang-undangan selama satu periode anggaran untuk mengukur tingkat pencapaian dari hasil kerja Pemda di bidang keuangan daerah yang meliputi penerimaan dan belanja daerah (Sijabat, Saleh, & Wachid, 2012). Salah satu alat ukur untuk menganalisa kinerja keuangan pemerintah daerah adalah dengan menggunakan analisis rasio keuangan terhadap APBD yang telah ditetapkan dan dilaksanakan. Beberapa rasio keuangan yang dapat digunakan untuk mengukur akuntabilitas pemerintah daerahnya antara lain rasio efisiensi, rasio efektivitas, dan rasio kemandirian keuangan daerah (Novelya, Jantje, & Rondonuwu Sintje, 2016).

Penelitian akuntansi akrual di sektor publik menyatakan bahwa pengalaman dari penggunaan informasi akuntansi akrual di pemerintah pusat di Swedia memiliki sedikit manfaat bagi organisasi publik. Analisis data menunjukkan bahwa tidak memberikan gambaran lengkap tentang kegunaan informasi akuntansi akrual di pemerintah pusat Swedia. Informasi akuntansi akrual digunakan untuk rentang yang relatif luas, tetapi sulit untuk menghubungkan penggunaan ini ke proses anggaran atau keputusan khusus. Informasi digunakan sebagai sumber informasi utama dalam situasi yang berbeda, baik di kantor agen atau kantor pemerintah (Paulsson, 2006).

Penerapan akuntansi berbasis akrual yang mempengaruhi praktik yang lebih baik, seperti kepatuhan dengan standar yang lebih baik

karena informasi yang dihasilkan oleh akuntansi berbasis akrual lebih sesuai dengan GAAP (Gårseth-Nesbakk, 2010); (Harun, Van Peurse, & Eggleton, 2012); (Salleh, Aziz, & Bakar, 2015); (Zawitri, Kurniasih, & Kartikawati, 2018); (Zelmyanti, 2015); (Mu, 2015); (Rina Widyanti, 2016). SAP berbasis akrual memberikan informasi yang lebih lengkap bagi pemerintah untuk pengambilan keputusan, mereformasi sistem anggaran belanja. SAP berbasis akrual juga dapat memberikan transparansi yang lebih luas atas biaya pelayanan yang dilakukan oleh pemerintah. Penerapan SAP berbasis akrual memungkinkan pengukuran kinerja secara akurat, khususnya terkait pelayanan pemerintah yang diberikan. Oleh karena itu, SAP berbasis akrual dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas (penganggaran, akuntansi, dan pelaporan), meningkatkan pengendalian fiskal, manajemen aset, meningkatkan akuntabilitas dalam program penyediaan barang dan jasa oleh pemerintah.

H1: Ada perbedaan efektivitas Pemda sebelum dan sesudah penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual.

H2: Ada perbedaan kemandirian keuangan Pemda sebelum dan sesudah penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual.

H3: Ada perbedaan efisiensi Pemda sebelum dan sesudah penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual.

METODOLOGI PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan adalah metode kuantitatif. Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian komparatif. *Event* yang diteliti adalah 3 tahun sebelum penerapan SAP berbasis akrual, yaitu tahun 2012-2014 dan 3 tahun setelah penerapan SAP berbasis akrual yaitu, tahun 2015-2017. Hipotesis dalam penelitian ini menggunakan uji *paired sample t-test*. Uji tersebut digunakan untuk menguji model analisis data sebelum dan sesudah penerapan SAP berbasis akrual.

Sumber data adalah data sekunder yang diperoleh dengan metode dokumentasi. Sampel penelitian ini adalah seluruh Pemda kabupaten

dan kota di Jawa Tengah. Data yang digunakan adalah data sekunder. Data yang diambil berasal dari LHP LKPD lengkap yang terdiri dari LHP Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, LHP Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan LHP Kepatuhan terhadap Undang-Undang tahun 2015-2017 yang diperoleh secara langsung dari BPK Jawa Tengah. Pemda Jawa Tengah terdiri dari 29 kabupaten dan 6 kota. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini dipilih secara *purposive sampling*.

Tabel 1. Research Variables and Measurement

Variabel		Measurement
Kinerja Pemda	Efektivitas	(Realisasi PAD) (Target PAD) x 100
	Ekonomi	(Realisasi pengeluaran rutin (belanja)) (Anggaran pengeluaran rutin (belanja)) x 100
	Kemandirian Daerah	(Realisasi PAD) (Total Pendapatan) x 10

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil dari uji normalitas Kolmogorov Smirnov mengindikasikan bahwa semua data berdistribusi normal pada setiap variabel. Normalitas data menunjukkan bahwa semua data pada setiap variabel memiliki signifikansi > 0.05. Hal tersebut berarti data tersebut tidak memiliki perbedaan yang signifikan sehingga data tersebut dapat dilanjutkan untuk diolah.

Tabel 2. Hasil Uji Normalitas Variabel Efektivitas

Variabel	Sebelum	Sesudah
Efektivitas	0.718	0.608
Kemandirian Daerah	0.006	0.006
Ekonomi	0.131	0.021

Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif yang menggunakan data sekunder. Sampel dalam penelitian ini adalah Laporan Keuangan Pemerintah Daerah di Provinsi Jawa Tengah tahun 2015-2017. Berikut adalah tabel hasil uji *paired sample t-test* dengan tingkat signifikansi < 0.05.

Tabel 2. Hasil Uji Paired Sample T-test

Variabel	Mean Sebelum	Mean Sesudah	Sig-nifikansi
Efektivitas	115.6365	108.8688	0.000
Kemandirian Daerah	26.1425	29.3637	0.000
Ekonomi	88.8637	87.8955	0.181

Berdasarkan hasil uji hipotesis, hipotesis pertama dan hipotesis kedua diterima. Penelitian ini menyatakan bahwa ada perbedaan kinerja efektivitas Pemda sebelum dan sesudah penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual dan ada perbedaan kinerja ekonomi Pemda sebelum dan sesudah penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual. Rata-rata kinerja efektivitas sesudah penerapan SAP berbasis akrual adalah 108.8688 lebih rendah jika dibandingkan dengan rata-rata kinerja efektivitas sebelum penerapan SAP berbasis akrual yaitu 115.6365. Hal ini bisa terjadi karena pengakuan pendapatan pada LKPD setelah penerapan SAP berbasis akrual lebih akurat sehingga perbandingan antara realisasi dan target semakin kecil jika dibandingkan sebelum penerapan SAP berbasis akrual. Rata-rata kinerja kemandirian daerah sesudah penerapan SAP berbasis akrual adalah 29.3637 lebih tinggi jika dibandingkan dengan rata-rata kinerja efektivitas sebelum penerapan SAP berbasis akrual yaitu 26.1425. Hal ini bisa terjadi karena pengakuan pendapatan pada LKPD setelah penerapan SAP berbasis akrual lebih akurat dan target PAD serta pendapatan total daerah dapat tercapai. Hal ini berarti beberapa organisasi sektor publik telah siap menerapkan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual (Eriotis et al., 2011); (Gårseth-Nesbakk, 2010); (Badriyah Laelatul, 2011); (Azmi & Mohamed, 2015); (Zawitri et al., 2018). Indonesia juga telah menerapkannya secara bertahap (Riri, 2015).

Selain itu, berdasarkan data IHP Tahun 2017 dan 2018, opini Wajar Tanpa Pengecualian yang diperoleh Pemda terus mengalami peningkatan kualitas dari tahun sebelum diterapkan SAP berbasis akrual sampai dengan pada tahun 2018 meningkat menjadi 76% LKPD yang memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian. Kenaikan kualitas LKPD tersebut didukung oleh upaya-upaya pemerintah dalam memverifikasi

dan/atau memvalidasi seluruh pajak bumi dan bangunan pedesaan dan perkotaan (PBB-P2), memutakhirkan data aset tetap dan menilai aset tetap tanah dengan menggunakan nilai wajar atau nilai jual objek pajak sesuai tahun perolehan, memperbaiki pencatatan aset tetap dan menilai aset tetap tanah dengan menggunakan nilai wajar atau nilai jual objek pajak sesuai dengan tahun perolehan, memperbaiki pencatatan aset tetap dengan memerinci per unit aset, jenis, dan lokasi aset tetap dalam Kartu Inventaris Barang (KIB), melakukan inventarisasi ulang secara menyeluruh atas aset tetap tanah dan gedung dan bangunan, melakukan atribusi dan/atau kapitalisasi nilai belanja ke dalam aset tetap induknya, mencatat aset kemitraan sesuai dengan SAP, menyetorkan dan memulihkan nilai pertanggungjawaban belanja barang dan jasa ke kas daerah, melakukan perbaikan atas pencatatan beban dalam LO, melakukan penataan regulasi pengelolaan keuangan daerah (IHPS 2017, 2018).

Namun, hasil uji hipotesis ketiga ditolak. Jadi, penelitian ini menyatakan bahwa tidak ada perbedaan kinerja efisiensi sebelum dan sesudah penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual. Perbedaan nilai minimum, maksimum dan rata-rata rasio kinerja efektivitas sebelum dan sesudah penerapan SAP berbasis akrual tidak memiliki selisih yang jauh jika dibandingkan rasio kinerja efisiensi dan rasio kemandirian daerah. Nilai rata-rata efektivitas sebelum penerapan SAP berbasis akrual adalah 92,53 dan setelah penerapan SAP berbasis akrual adalah 97,26 sehingga selisih kedua nilai hanya sebesar 4,73. Nilai maksimum kinerja efektivitas sebelum penerapan SAP berbasis akrual adalah 147,98 dan setelah penerapan SAP berbasis akrual adalah 126,6 sehingga selisih kedua nilai hanya sebesar 21,38. Nilai rata-rata kinerja efektivitas sebelum penerapan SAP berbasis akrual adalah 108,8688 dan setelah penerapan SAP berbasis akrual adalah 115,6365 sehingga selisih kedua nilai hanya sebesar 6,7677. Hal ini bisa terjadi karena Pemda provinsi Jawa Tengah belum memiliki kemampuan menerapkan *expense recognition* dan *interperiod allocation* dengan tepat karena kinerja ekonomi berkaitan dengan pengeluaran rutin (belanja) (Beechy, 2007).

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil uji hipotesis, hipotesis pertama dan hipotesis kedua diterima. Penelitian ini menyatakan bahwa ada perbedaan kinerja efektivitas Pemda sebelum dan sesudah penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual dan ada perbedaan kinerja ekonomi Pemda sebelum dan sesudah penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual. Hasil uji hipotesis ketiga ditolak. Jadi, hasil uji hipotesis ketiga menyatakan bahwa tidak ada perbedaan kinerja efisiensi sebelum dan sesudah penerapan Standar Akuntansi Pemerintah berbasis akrual.

Keterbatasan penelitian ini adalah data yang digunakan dalam penelitian ini sangat terbatas, yaitu terbatas pada provinsi Jawa Tengah pada tahun 2012 sampai dengan tahun 2017. Oleh karena itu, hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisasikan. Sampel yang digunakan sebaiknya menggunakan sampel yang lebih banyak agar hasil penelitian lebih akurat, misalnya dengan menggunakan data Pemda seluruh Indonesia agar hasil penelitian dapat digeneralisasikan. Selain itu, pengukuran kinerja keuangan Pemda hanya menggunakan beberapa indikator rasio keuangan. Pengukuran kinerja Pemda tidak hanya diukur dari rasio keuangan pada laporan keuangan, akan tetapi kinerja Pemda dapat dilihat dari *effort* dan ketepatan dalam menerapkan SAP berbasis akrual.

REFERENSI

- Azmi, A. H., & Mohamed, N. (2015). Readiness of Malaysian Public Sector Employees in Moving towards Accrual Accounting for Improve Accountability: The Case of Ministry of Education (MOE). *Procedia -Social and Behavioral Sciences*, 164 (August), 106–111.
- Badriyah Laelatul, S. N. (2011). Implementasi PP No. 71/2010 tentang SAP Berbasis Akrual: Tujuan, Manfaat, Hambatan, dan Strategi. *EEBANK*, 2(2), 225–230.
- Beechy, T. H. (2007). Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability? *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, 12(3), 1–18.

- Eriotis, N. F. S. D. V. (2011). Mpr a. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1)(7326), 153–184.
- Gårseth-Nesbakk, L. (2010). Accrual accounting representations in the public sector—A case of autopoiesis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(3), 247–258.
- Harun, H., Van Peurse, K., & Eggleton, I. (2012). Institutionalization of accrual accounting in the Indonesian public sector. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 8(3), 257–285.
- Hood, C. (1995). THE “New Public Management” In The 1980S: Variations On A Theme’. *Accounting Organization and Society*, 20(2/3), 93–109.
- Mu, A. (2015). Basis Akrua dalam Akuntansi Pemerintah di Indonesia. *Jurnal Lingkar Widyaishwara*, 2(1), 38–46.
- Novelya, S., Jantje, T., & Rondonuwu Sintje. (2016). Measurement Efficiency and Effectiveness Regional Financial Management in Dinas. *Jurnal EMBA*, 4(1), 613–622.
- Patrick, P. A., & Patrick, P. A. (2007). by. (May).
- Paul J. DiMaggio; Walter W. Powell. (1983). DiMaggioPowell-IronCageRevisited-ASR.pdf. *JSTOR*, 48(2), 147–160.
- Paulsson, G. (2006). Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22(February), 0267-4424.
- Pramudiati, N., & Siregar, B. (2018). Local Government Characteristics, Adoption of Accrual Accounting, and Government Performance. *The Journal of Social Sciences Research*, 1(2), 153–160.
- Rina Widyanti. (2016). Organisation for Economic Co-Operation and Development. *The SAGE Encyclopedia of Pharmacology and Society*, 1(2), 47–52.
- Salleh, K., Aziz, R. A., & Bakar, Y. N. A. (2015). Accrual Accounting in Government: Is Fund Accounting Still Relevant? *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164 (August), 172–179.
- Sijabat, M. Y., Saleh, C., & Wachid, A. (2012). Analisis Kinerja Keuangan Serta Kemampuan Keuangan Pemerintah Daerah Dalam Pelaksanaan Otonomi Daerah (Studi pada Dinas Pendapatan Daerah dan Badan Pengelola Keuangan dan Aset Daerah Kota Malang Tahun Anggaran 2008-2012). *Jurnal Administrasi Publik (JAP)*, 2(32), 236–242.
- Sumenge, A. S., Efektivitas, A., Efektifitas, A., Efisiensi, D. A. N., Anggaran, P., & Sumenge, A. S. (2012). *No Title*. 1(3), 74–81.
- Zawitri, S., Kurniasih, N., & Kartikawati, T. S. (2018). Penerapan Sistem Akuntansi Instansi Berbasis Akrua Sebagai Implementasi PP No. 71 Tahun 2010 pada Politeknik Negeri Pontianak. *Jurnal Ekonomi Bisnis Dan Kewirausahaan*, 4(1), 24.
- Zelmyanti, O. R. (2015). Perkembangan Akuntansi Berbasis Akrua Pada Sektor Pemerintah Di Indonesia. *JRAK. Februari*, 6(1), 68–72.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrua.
- Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester tahun 2017-2018